UNIVERSITATEA „AL I. CUZA" IAȘI
Facultatea de Științe Economice

R. Petriș

CONTABILITATE GENERALĂ

II

1988

Scanned with OKEN Scanner

657
P58

UNIVERSITATEA "AL.I.CUZA" - IAŞI

Facultatea de Ştiinţe Economice

Rusalim PETRIŞ
doctor în economie

CONTABILITATE GENERALĂ

Volumul al doilea

C U P R I N S

CAP. IV - CALCULATIA CONTABILA A COSTURILOR DE PRODUCTIE..... 333
1. - Concepte de bază în calculaţia costurilor..... 335
2. - Clasificarea cheltuielilor producţiei..... 339
3. - Reguli de aplicat în calculaţia costurilor producţiei.344
4. - Metode de evidenţă a costurilor producţiei..... 346
4.1 - Metode de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi de calculaţie a costurilor totale sau integrale..... 348
4.2 - Metode de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi de calculaţie a costurilor parţiale..... 355
5. - Metode de repartizare a cheltuielilor indirecte..... 357
CAP. V - INVENTARIEREA SI INVENTARUL..... 361
1. - Noţiunea, rolul şi felurile inventarierii..... 361
2. - Etapele inventarierii..... 364
2.1 - Pregătirea inventarierii..... 364
2.2 - Inventarierea propriu - zisă 364
2.3 - Stabilirea rezultatelor inventarierii şi înregistrarea lor..... 367
CAP. VI - BILANTUL..... 368
1. - Noţiunea, rolurile şi funcţiile bilanţului..... 368
2. - Tehnica întocmirii bilanţului contabil..... 370
2.1 - Lucrările premergătoare întocmirii bilanţului..... 370
2.2 - Sistematizarea informaţiilor contabile în bilanţ... 379
2.3 - Corelaţii în bilanţ..... 382
3. - Teoriile bilanţului..... 383
CAP. VII - DAREA DE SEAMA CONTABILA..... 389
1. - Definiţia, rolurile şi structura dărilor de seamă contabile..... 389
2. - Dările de seamă contabile de la finele primelor două luni ale trimestrelor..... 390
3. - Dările de seamă la sfîrşitul trimestrelor şi anului..392
4. - Elemente de analiză comparativă în dările de seamă contabile de la sfîrşitul trimestrelor şi anului.... 394
4.1 - Lectura bilanţului..... 395
4.2 - Analiza corelaţiilor interne din bilanţ..... 396
4.3 - Analiza de control "plan - efectiv" privind activitatea economico - financiară..... 397
4.4 - Analiza situaţiei patrimoniale sub raportul păstrării integrităţii avutului obştesc..... 398

Scanned with OKEN Scanner

CAP. VIII - TEHNICA CONTABILA..... 398
1. - Documentaţia şi documentele care stau la baza înregistrarilor în contabilitate..... 398
1.1 - Noţiunea, importanţa, conţinutul şi întocmirea documentelor justificative..... 398
1.2 - Raţionalizarea, tipizarea şi clasificarea documentelor care servesc ca bază pentru înregistrarea în contabilitate..... 400
1.3 - Verificarea documentelor. Procedee de rectificare a erorilor din documente..... 402
1.4 - Circulaţia documentelor..... 403
1.5 - Clasarea şi păstrarea(arhivarea)documentelor..... 409
2. - Registrele de contabilitate..... 409
3. - Procedee pentru rectificarea erorilor din registrele contabile..... 410
4. - Metode de tehnică contabilă..... 411
4.1 - Noţiune şi clasificare..... 411
4.2 - Metoda de tehnică contabilă "maestru - şah"..... 417
4.3 - Metoda de tehnică contabilă cu jurnale multiple..... 420
4.4 - Metoda informatice de tehnică contabilă..... 425
CAP. IX - BAZELE ORGANIZARII CONTABILITATII..... 427
1. - Noţiunea, conţinutul şi sfera de acţiune a organizării contabilităţii..... 427
2. - Principiile organizării contabilităţii..... 428
2.1 - Organizarea realizării funcţiei financiar - contabile în cadrul unei subdiviziuni organizatorice distincte.. 428
2.2 - Principiul dependenţei parametrilor şi structurii complexului contabil de dimensiunile şi caracteristicile economico- financiare, tehnice şi organizatorice ale unităţii..... 429
2.3 - Principiul integrării sistemului informaţional contabil ca subsistem, în cadrul sisitemului informaţional economico - social..... 429
2.4 - Principiul normării contabilităţii..... 430
3. - Conducerea şi îndrumarea metodologică a contabilităţii în Republica Socialistă România..... 434
4. - Organizarea şi consucerea compartimentului financiar - contabil în unităţile socialiste..... 435
4.1 - Sisteme de organizare a contabilităţii în unităţile socialiste..... 436
4.2 - Structura organizatorică a compartimentelor contabile ale unităţilor economice şi atribuţiile acestora..... 437
5. - Planul organizării contabilităţii..... 441

Scanned with OKEN Scanner

Bibliografie selectivă..... 443
Addenda. Scurtă privire în istoria contabilităţii...I - XXXV

- o O o -

CUPRINSUL VOLUMULUI I

Introducere ..... I - XXXVIII
CAP. I - OBIECTUL CONTABILITATII..... 1
1. - Definirea obiectului contabilităţii..... 1
2. - Etape în definirea obiectului contabilităţii..... 14
2.1 - Aspecte în delimitarea obiectului dopplei scriptturi până la finele secolului al XV-lea..... 14
2.2. - Extinderea domeniului de aplicare al contabilităţii în partidă dublă(secolele XVI - XVIII)..... 15
2.3 - Definirea obiectului contabilităţii în literatura de specialitate a secolelor XIX şi XX..... 17
3. - Legătura contabilităţii cu alte ştiinţe..... 24
CAP. II - METODA CONTABILITATII..... 27
1. - Sfera şi conţinutul noţiunii de metodă în contabilitate..... 28
2. - Reprezentarea cifrică a mişcărilor de valori ca un bilanţ mobil - prima treaptă a metodei contabilităţii..... 30
2.1 - Conceptele "mijloace" şi "resurse"..... 30
2.2 - Evaluarea mijloacelor şi a resurselor..... 32
2.3 - Categorii de mijloace şi categorii de resurse..... 40
2.4 - Activ şi Pasiv. Conceptul de "bilanţ"..... 50
2.5 - Influenţa operaţiunilor asupra bilanţului. Reprezentarea cifrică a mişcărilor de valori ca un bilanţ mobil..... 52
3. - SISTEMUL DE CALCUL CONTABIL DIGRAFIC..... 66
3.1 - Contul. Definiţia, structura, forma şi tehnica lui..66
3.2 - Reguli de funcţionare a conturilor..... 70
3.3 - Corespondenţa conturilor..... 74
3.4 - Analiza contabilă în vederea stabilirii corespondenţei conturilor..... 77
3.5 - Articolul contabil. Înregistrarea cronologică şi înregistrarea sistematică în sistemul de calcul contabil digrafic..... 78
3.5.1- Articolul contabil..... 78
3.5.2- Înregistrarea cronologică..... 79
3.5.3- Înregistrarea sistematică..... 85

3.6 - Feluri de conturi. Conturi sintetice şi conturi analitice..... 87
4. - Calcule periodice de sinteză - a treia treaptă a metodei contabilităţii..... 92
CAP. III - CLASIFICAREA SI FUNCTIONAREA CONTURILOR..... 111
1. - Concept, criterii. Tabloul general al clasificării analitice..... 111
2. - Conturi de gestionare a mijloacelor(A.1.1.1) şi conturi de gestionare a resurselor(fondurilor)(P.1.1.1).121
3. - Conturi de regularizare asupra evaluării mijloacelor(A.1.1.2) şi conturi de regularizare asupra evaluării resurselor(P.1.1.2)..... 151
4. - Conturi de consumaţiuni ale perioadei curente(A.1.2.2) şi conturi de venituri ale perioadei curente(P.1.2.2)..190
5. - Conturi de consumaţiuni ale perioadelor viitoare (A.1.2.1) şi conturi de venituri ale perioadelor viitoare(P.1.2.1)..... 244
6. - Conturi de rezultate financiare finale favorabile (P.1.3) şi conturi de rezultate financiare finale nefavorabile(A.1.2.3)..... 259
7. - Conturi rectificative de activ contra pasiv(A_2) şi conturi rectificative de pasiv contra activ(P_2)..... 279
8. - Conturi extrapatrimoniale..... 307
8.1 - Conturi de ordine..... 308
8.2 - Conturi de evidenţă..... 311
8.3 - Conturi de drepturi eventuale şi conturi de angajamente eventuale..... 314
9. - Teoriile conturilor..... 316
9.1 - Personificarea conturilor şi teoriile personaliste.. 316
9.2 - Teoriile materialiste..... 321

Scanned with OKEN Scanner

Cap. IV - CALCULATIA CONTABILA A COSTURILOR DE PRODUCTIE

Sectoarele de calcul ale contabilităţii au apărut pe măsură ce a fost nevoie de ele.

Sistemul de contabilitate existent înainte de revoluţia industrială (luînd ca an de referinţă anul 1776) fusese conceput, în primul rînd, pentru a răspunde unor probleme specifice comerţului. El era suficient de evoluat pentru cunoaşterea a ceea ce prezenta interes în acel timp: situaţia substanţei şi a rezultatelor.

Elemente fundamentale ale revoluţiei industriale ca cele legate de integrarea uneltelor în maşini, inventarea de noi maşini, producerea şi utilizarea acestora prin sistemul de fabrică reclamau investiţii de capital nemaiîntîlnite pînă atunci.

Sumele din ce în ce mai însemnate investite în clădiri, în utilaje şi alte echipamente se cereau recuperate pe seama producţiei la a cărei obţinere contribuiseră.

Pe lîngă salariile de plătit forţei de muncă ocupate, a amortismentului mijloacelor fixe întrebuinţate apărură noi feluri de cheltuieli cum erau cele care priveau întreţinerea şi funcţionarea utilajului.

Odată cu diviziunea funcţională a conducerii interveniră implicit şi cheltuielile de conducere. Sub semnul acestor comenzi ale vieţii economice s-au dezvoltat noile responsabilităţi ale contabilităţii în domeniul calculaţiei costurilor.

Sectorul conturilor şi sectorul costurilor se ajută şi se completează reciproc.

In literatura contabilă, calculaţiei costurilor i s-a dat o mai mare importanţă de abia din a doua jumătate a secolului trecut.

Astfel, în Franţa la 1875 Ad. Guilbault este preocupat în lucrarea "Traité de la comptabilité et d' administration industrielle", de aşezarea contabilităţii industriale şi a costului calculat şi controlat prin contabilitate pe un fundament serios, cel al sistemului de conturi.

Accentuarea concurenţei silesc întreprinderile americane să treacă de la conducerea "empirică" la organizarea ştiinţifică. Mişcarea tayloristă înnoieşte totul, inclusiv contabilitatea. Prof. C. Charter Harrison, membru al Asociaţiei specialiştilor în calcularea costului (National Associantion of Cost Accountants înfiinţată în 1919) devine promotorul fundamentării ştiinţifice a costurilor. In Germania E. Schmalenbach îşi tipăreşte, în 1925, lucrarea "Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik" în care şi-a adunat ideile pe care le frămînta în legătură cu calculaţia costurilor încă din 1889.

"Cu cît a devenit mai dură concurenţa - subliniază Robert H. Roy - cu atît a sporit şi interesul cadrelor de conducere pentru analiza cheltuielilor şi costurilor. Sînt tot mai ample eforturile de a găsi căi de identificare rapidă a risipei şi produselor nerentabile, a mijloacelor pentru sporirea productivităţii etc. Aceasta este domeniul contabilizării costurilor, domeniu în care în prezent se pune un accent tot mai mare pe perfecţionarea clasificării cheltuielilor şi repartizării lor pe unitatea de produs, atenţia fiind concentrată asupra unei cît mai corecte corespondenţe între unităţile aducătoare de venit şi unităţile de cheltuieli pentru a realiza acel venit"[1].

In socialism, societatea este interesată în primul rînd în cunoaşterea a tot ceea ce o costă pe ea producerea de bunuri şi servicii - inclusiv cheltuiala de muncă ce creează produsul pentru societate(p). Oamenii muncii, proprietari asociaţi, sînt însă direct interesaţi în cunoaşterea întregului consum al propriei lor activităţi. Se ajunge astfel ca o parte din cheltuielile sociale de muncă cuprinse în formula valorii mărfii(M), $M = f + r + p$, şi anume valoarea mijloacelor de producţie consumate(f) şi valoarea creată de munca pentru sine - care ia forma cheltuielilor întreprinderii pentru retribuţie(r) să se autonomizeze sub forma costurilor producţiei întreprinderii(a preţului de cost). Prin urmare, costul producţiei(c) se poate exprima prin relaţia: $C = f + r$

In sfera serviciilor, costul reprezintă acea parte a tarifului de plată care întruchipează consumul de muncă vie şi de muncă materializată efectuate de unităţile prestatoare[2].

Acţiunea conştientă de măsurare a consumului de muncă vie pentru sine şi de muncă materializată încorporate în fiecare bun material produs şi în fiecare serviciu prestat presupune sesizarea deosebirilor cantitative şi calitative dintre costul producţiei şi valoarea mărfii. Astfel sub aspect cantitativ costul producţiei nu cuprinde în structura lui acea parte a valorii concretizată în venitul net "p". Importante sînt şi deosebirile de ordin calitativ. Astfel, consumul de mijloace de producţie se reflectă în cost prin intermediul preţurilor, care de regulă oscilează în jurul valorii, şi nu prin valoare. Intrucît valoarea produsului pentru sine se reflectă în costul producţiei prin intermediul relaţiilor de repartiţie, mărimea acestei categorii economice este influenţată de proporţia în care se divide valoarea nou creată în cele două părţi: o parte pentru sine şi o alta pentru societate.

Deosebirea între valoare şi cost apare şi atunci cînd marfa nu se vinde ca urmare a faptului că ea nu se dovedeşte o valoare de întrebuinţare socială. Nerealizarea valorii mărfii nu face să înceteze caracterul de consumaţiune a muncii consumate care reprezintă o pierdere atît pentru societate cît şi pentru unitate.

Determinarea costului producţiei este impusă de faptul că pentru ca reluarea procesului de producţie să fie posibilă unitatea economică trebuie să reţină această parte din valoarea producţiei realizate sau aşa

---

1. Roy, Robert H., Concepţii în management, Bucureşti, Editura Tehnică, 1983, p. 163.
2. Cf. Constantinescu, N.N. ş.a. Economia politică a socialismului, ediţia a IV-a revizuită şi completată, Bucureşti, E.D.P., 1980, p.301.

cum sublinia K.Marx "cu preţul de cost al mărfii trebuie cumpărate neîncetat elementele producţiei consumate în producerea ei"[1].

Costul producţiei este legat şi de organizarea unităţilor economice pe principiile autogestiunii economico-financiare. Punerea în evidenţă a contribuţiei fiecărei unităţi economice la crearea de venit net pentru societate presupune comensurarea şi compararea costurilor producţiei cu veniturile.

1. Concepte de bază în calculaţia costurilor

Conceptul de la care se poate pleca în elaborarea teoriei calculaţiei contabile a costurilor este cel de "consumaţiune de valori"[x].

Noţiunea a fost desemnată să definească totalitatea valorilor, aparţinînd unei structuri organizatorice a economiei naţionale, care se consumă sub durata unei perioade de timp.

Prin consum valorile îşi schimbă forma fizică şi potenţială precum şi utilitatea lor iniţială devenind uneori bunuri ori servicii cu alte destinaţii, cu alte capacităţi de satisfacere a trebuinţelor omului şi cu altă valoare sau, alteori, acestea nu se regăsesc în nimic.

In funcţie de obiectul generator al consumaţiunii de valori distingem: consumaţiuni de valori productive, consumaţiuni de valori neutre, consumaţiuni de valori accidentale şi consumaţiuni de valori cu caracter special.

Pentru calculaţia costurilor de producţie prezintă interes "consumaţiunile de valori productive" întrucît numai acestea sînt necesare în vederea creării de noi produse, executării de noi lucrări şi prestării de noi servicii. Asupra lor vom stărui mai mult ceva mai tîrziu.

Calificativul "neutre" adăugat unei categorii distincte de consumaţiuni de valori("consumaţiuni de valori neutre") este destinat să identifice în structura consumaţiunilor de valori care apar în procesul producerii de bunuri şi servicii pe acelea care nu se regăsesc în procesul de formare a valorii acestora. Ele nu apar în condiţiile desfăşurării normale a procesului de producţie şi desfacere ci numai atunci cînd intervin defecţiuni în organizarea şi conducerea acestor procese. Se cuprind aici consumaţiunile de valori generate de întreruperea procesului de producţie din cauze interne, lipsurile de valori materiale peste normele legale de perisabilitate şi altele similare.

Este de dorit ca asemenea consumaţiuni de valori să nu apară. Dacă totuşi apar atunci ele trebuie trecute în sarcina persoanelor vinovate. Cînd recuperarea nu este posibilă ele trebuie tratate ca pierderi, avînd efect substractiv asupra beneficiilor. Practica economică actuală

1- Marx,K. şi Engels,F. Opere, vol.25, partea întîi, Editura politică, Bucureşti, 1969, p.32.

x- Ne-am întîlnit cu acest concept în capitolul rezervat clasificării conturilor unde o subclasă distinctă de conturi a fost destinată reflectării "consumaţiunilor de valori".

aplică consumaţiunilor de valori neutre ce nu au putut fi recuperate de la persoanele vinovate un alt tratament. Sub denumirea de "cheltuieli neproductive" ele sînt cuprinse, ca o categorie distinctă, în sfera cheltuielilor de producţie şi încorporate în structura costului producţiei.

Consumaţiunile de valori accidentale desemnează valorile de întrebuinţare distruse sau dispărute din patrimoniul întreprinderii ca urmare a unor fapte sau evenimente independente de voinţa colectivului de oameni ai muncii din unitatea economică. Se asimilează acestora şi consumaţiunile generate de refacerea funcţionalităţii tehnico-organizatorice dereglate de acţiunea factorilor accidentali(calamităţi, comenzi anulate, creanţe prescrise, debitori insolvabili şi dispăruţi, etc.).

Sub denumirea de"consumaţiuni de valori cu caracter special" se cuprind acele valori consumate în vederea realizării obiectivelor şi acţiunilor finanţate din fonduri special constituite cu această destinaţie sau pentru care s-a dispus folosirea unei părţi din rezultatele financiare favorabile(cheltuieli finanţate de la buget, cheltuieli pentru acţiuni sociale, cheltuieli care se suportă din rezultatele financiare; amortizarea şi cheltuielile pentru reparaţiile clădirilor şi alte mijloace fixe date în folosinţă şcolilor profesionale şi organizaţiilor obşteşti care funcţionează pe lîngă acestea; cheltuielile cu pregătirea cadrelor şi practica în producţie; taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat; contribuţia băneaască pentru efectuarea unor lucrări de interes obştesc potrivit Legii nr.2o/1971; comisionul plătit întreprinderilor de comerţ exterior pentru exportul pe bază de contract de comision; cheltuielile de protocol, la unităţile care efectuează astfel de cheltuieli potrivit dipsoziţiilor legale etc.).

Structura consumaţiunilor de valori se prezintă în figura nr.38

Structura consumaţiunilor de valori

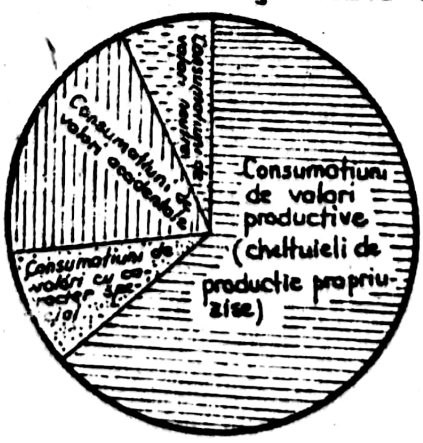


Fig.nr.38

Calculaţia costurilor de producţie are în vedere în principal sectorul consumaţiunilor de valori productive. Asemenea consumaţiuni le întîlnim în cadrul proceselor de muncă indiferent de faptul că aceste procese se finalizează în produse sau în servicii.

Atunci cînd procesul de muncă se desfăşoară în vederea obţinerii unor produse la el participă factorii materiali(adică mijloacele de muncă şi obiectele muncii) şi factorul uman (forţa de muncă).

In producţia de mărfuri procesul de muncă este doar o latură a procesului de producţie, cel care priveşte obţinerea unei valori de întrebuinţare; cea de a doua latură este procesul de formare a valorii.

"Aşa cum marfa însăşi este unitatea dintre valoarea de întrebuinţare şi valoare, tot astfel - arată K.Marx - procesul ei de producţie trebuie să fie unitatea dintre procesul de muncă şi procesul de formare a valorii"[1].

Contabilitatea consumaţiunilor de valori generate de producerea produselor, executarea lucrărilor şi prestarea serviciilor reflectă procesul de formare a valorii.

Din elementele consumate în cadrul proceselor de muncă contabilitatea reţine pe acelea care pot fi exprimate în bani. Mijloace de producţie furnizate de natură, fără contribuţia omului, ca pămîntul, vîntul, apa, fierul din filonul de minereu, lemnul din pădurea virgină etc., deşi servesc la formarea valorii de întrebuinţare a unor bunuri, neavînd valoare şi necontribuind la formarea valorii de schimb a produsului obţinut nu fac parte din consumaţiunile de valori reflectate de contabilitate.

Factorii fundamentali ai procesului de muncă: forţa de muncă, mijloacele de muncă şi obiectele muncii participă în mod diferit la formarea consumaţiunilor de valori.

Consumul de forţă de muncă se încorporează în sfera consumaţiunilor de valori sub forma retribuţiei.

Ceea ce se consumă în genere din mijloacele de producţie este valoarea lor de întrebuinţare care dispare în altă valoare de întrebuinţare. Valoarea trece de la mijlocul de producţie asupra produsului numai în măsura în care mijlocul de producţie pierde o dată cu valoarea sa de întrebuinţare independentă şi valoarea sa de schimb. El nu cedează produsului, lucrării sau serviciului decît valoarea pe care o pierde ca mijloc de producţie.

Sub acest aspect factorii materiali ai procesului de muncă se comportă diferit.

1- Marx, Karl, Capitalul, vol.I, ediţia a IV-a, Bucureşti, Editura Politică, 1960, p.216.

Materiile prime, materialele de bază şi auxiliare, combustibilul, energia şi apa,ca obiecte ale muncii,îşi pierd forma independentă cu care intră ca valori de întrebuinţare în procesul de muncă în cadrul unui singur ciclu de producţie. De aceea, în întregime, valoarea lor de schimb se cuprinde în sfera consumaţiunilor de valori în momentul încorporării lor în procesul de producţie.

O clădire, o construcţie specială, o maşină de forţă, un utilaj, un mijloc de transport etc., cu alte cuvinte mijloacele fixe servesc în procesul de muncă numai atîta vreme cît îşi păstrează forma lor iniţială "şi intră - aşa cum spunea K.Marx- mîine din nou în procesul de muncă în aceeaşi formă ca şi ieri"[1].

Mijloacele fixe intră în întregime în procesul de muncă, dar numai treptat în procesul simultan de valorificare şi anume cu acea parte pe care au pierdut-o prin uzare. În sfera consumaţiunilor de valori este cuprinsă sub numele de amortizare[x] acea parte din valoarea de schimb (valoarea de inventar) a mijloacelor fixe cu care intră acestea în procesul de formare a valorii.

Obiectele de inventar de mică valoare sau scurtă durată, echipamentul şi materialele de protecţie folosite ca mijloace de muncă îşi transmit şi ele asupra noilor produse, lucrări şi servicii partea din valoarea de inventar pe care au pierdut-o prin uzare. Incorporarea în sfera consumaţiunilor de valori se face sub denumirea de "uzura obiectelor de inventar".

Sfera cheltuielilor producţiei cuprinde pe lîngă consumaţiunile de valori productive şi cheltuielile adiţionale.

Cheltuielile adiţionale nu sînt consumaţiuni de valori ci elemente ale plusprodusului, ca de exemplu: contribuţii asupra retribuţiei, dobînzi pentru credite bancare planificate, contribuţia pentru constituirea fondului de cercetare ştiinţifică, dezvoltare tehnologică şi introducerea prpgresului tehnic, impozitul datorat asupra retribuţiei etc.

Nomenclatura şi determinarea lor este precis reglementată prin legislaţia financiară. Pentru unitatea economică cu personalitate juridică ele reprezintă plăţi ce se vor reţine din veniturile încasate, asemănîndu-se sub acest aspect celorlalte elemente ale costului producţiei care trebuie şi ele reţinute din valoarea producţiei realizate în vederea reluării procesului de producţie. Pe de altă parte, cum în economia socialistă la baza stabilirii preţurilor este aşezat costul producţiei, încorporarea în structura acestuia din urmă a unor elemente ale plusprodusului influenţează favorabil exactitatea determinării sistemului de preţuri.

1. Ibidem, p.231.
x. Pentru a distinge "procesul de determinare" de "mărimea determinată" se pot folosi termenii "amortizare" pentru primul înţeles şi "amortisment" pentru cel de al doilea sens.

Totuşi, nu trebuie neglijat faptul că încorporarea cheltuielilor adiţionale în sfera cheltuielilor producţiei şi cuprinderea lor în structura costului producţiei este de natură a slăbi din caracterul de categorie economică obiectivă sub care trebuie înţeles costul producţiei.

Cele două sfere - a consumaţiunilor de valori şi a cheltuielilor producţiei - se întretaie dar nu se suprapun în întregime(vezi fig.nr.39)

Legătura între sfera "consumaţiunilor de valori" şi sfera "cheltuielilor producţiei"

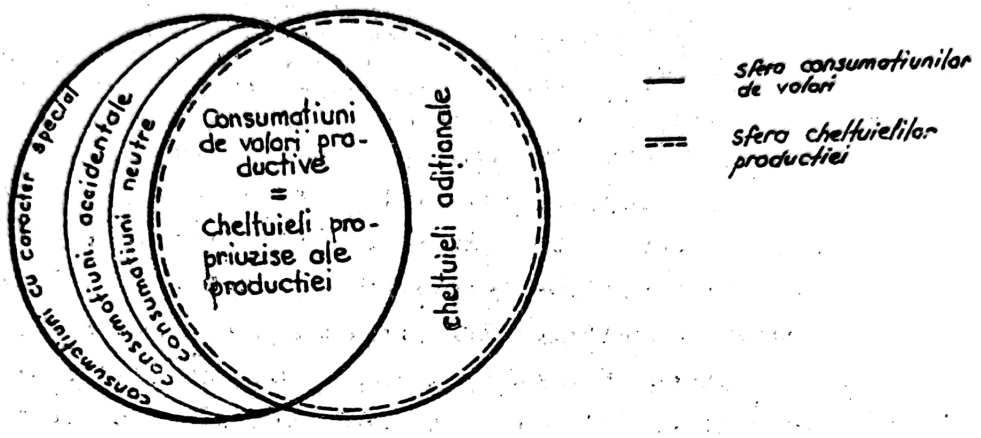


Fig.nr.39

In determinarea costului producţiei practica noastră economică are în vedere sfera cheltuielilor producţiei, adică a cheltuielilor care formează costurile.

2. Clasificarea cheltuielilor producţiei

Cheltuielile producţiei sînt formate din "cheltuielile de producţie"(sau de fabricaţie) şi cheltuielile de desfacere[x]. La rîndul lor cheltuielile de producţie se împart după felul activităţii, în: cheltuieli ale producţiei de bază; cheltuieli ale producţiei auxiliare şi cheltuieli ale producţiei anexe.

După natura mijloacelor consumate cheltuielile producţiei se împart în: cheltuieli cu munca materializată şi cheltuieli cu munca vie. Aceste cheltuieli sînt, la rîndul lor, detaliate potrivit legii cu privire la regimul preţurilor şi tarifelor[1], ajungîndu-se în cadrul între-

x- Ni se pare mai proprie limbii române această terminologie pentru a acoperi înţelesurile respective decît cea propusă de unii autori după care sub denumirea de "cheltuieli de producţie" trebuie înţelese "cheltuielile de fabricaţie" şi "cheltuielile de desfacere" pe considerentul că acestea din urmă sînt determinate de prelungirea procesului de producţie în sfera circulaţiei(Cf.C.M.Drăgan, Sistemul costurilor normate, Bucureşti, Editura Politică, 1985, p.17).

1- Legea nr.19/1971(republicată în 1979). Cu privire la regimul preţurilor şi tarifelor.

prinderilor industriale la următoarea structură pe elemente primare[1]:

a) materii prime, materiale de bază şi auxiliare, procurate din afara unităţii industriale, din care:
- produse şi semifabricate prin cooperare;

b) materiale recuperabile şi refolosibile(se scad);
c) combustibil(din afara);
d) energie şi apă(din afară);
e) amortizarea mijloacelor fixe;
f) alte cheltuieli materiale.
I Total cheltuieli materiale
g) retribuţiile personalului muncitor;
h) impozitul pe fondul de retribuire;
i) contribuţia la asigurările sociale;
j) contribuţia la fondul de cercetare ştiinţifică, dezvoltare tehnologică şi introducerea progresului tehnic;
k) alte cheltuieli de muncă vie.
II. Total cheltuieli de muncă vie.

Cu excepţia elementelor "alte cheltuieli materiale" şi "alte cheltuieli de muncă vie" elementele structurale ale acestei clasificări sînt alcătuite din cheltuieli omogene sub raportul naturii consumaţiunii. Gruparea cheltuielilor producţiei pe elemente primare evidenţiază structura organică a cheltuielilor. Oferind cunoaşterea totalului cheltuielilor materiale şi a totalului cheltuielilor de muncă vie, gruparea este utilă în determinarea valorii producţiei nete.

Pentru calculul costului pe produs serveşte gruparea cheltuielilor producţiei pe articole de calculaţie.

Articolul de calculaţie concentrează sub denumirea sa cheltuieli ale producţiei omogene sub aspectul destinaţiei lor economice.

Structura cheltuielilor producţiei pe articole de calculaţie caracterizează dependenţa, directă sau indirectă, a cheltuielilor producţiei de purtătorul de costuri, obiect al calculaţiei.

Nomenclatura tip recomandată de Comitetul de Stat al Planificării, Ministerul Finanţelor, Direcţia Centrală de Statistică şi Comitetul de Stat pentru Preţuri prin Reguli de bază pentru planificarea, evidenţa şi calcularea costului este adaptată prin reguli departamentale la specificul fiecărei ramuri. Pentru industrie ea este stabilită prin "Regulile de bază pentru planificarea, evidenţa şi calcularea costului producţiei industriale" şi este următoarea:

a) materii prime şi materiale directe;
b) materiale recuperabile şi refolosibile(se scad);
c) retribuţii directe;
d) impozitul şi contribuţia la asigurările sociale pentru retribuţiile directe;
I Cheltuieli directe
e) cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajului;
f) cheltuieli generale ale secţiei;
II Cost de secţie

1- Cf. Reguli de bază pentru planificarea, evidenţa şi calcularea costurilor producţiei industriale. In: Buletin financiar-contabil, martie/aprilie, 1980, pp. 7-8.

g) cheltuieli generale ale întreprinderii;
h) pierderi din rebuturi*
III Cost de uzină
i) cheltuieli de desfacere;
IV Cost complet

În funcţie de specificul ramurii industriale această nomenclatură poate fi completată şi cu alte articole de calculaţie.

Proiectarea unui sistem de contabilizare a costurilor trebuie să ţină seama de această structură. Cheltuielile directe, adică acelea care pot fi identificate pe produsul care se fabrică, lucrarea care se execută, serviciul care se prestează vor fi înregistrate în contul de calculaţie deschis la nivelul acestora. Cheltuielile indirecte, adică acelea care nu se pot identifica şi localiza nemijlocit pe fiecare produs, lucrare sau serviciu se vor cumula la nivelul centrului de costuri care se situează în piramida ierarhică a acestora la acel nivel care este cel mai direct legat de produsele şi serviciile pentru care au fost executate.

Legătura între gruparea cheltuielilor producţie pe elemente primare şi gruparea pe articole de calculaţie se poate prezenta sub forma unui "model- şah" al cheltuielilor producţiei(vezi fig.nr.4o).

Dacă avem în vedere dependenţa dintre variaţia nivelului cheltuielilor de producţie şi modificarea volumului fizic al producţiei distingem două categorii de cheltuieli: cheltuieli variabile şi cheltuieli relativ constante sau fixe.

Cheltuielile variabile se caracterizează prin faptul că mărimea lor absolută se modifică în acelaşi sens cu modificarea volumului fizic al producţiei. Dependenţa poate fi liniară, progresivă sau degresivă, după cum raportul între ritmul de creştere al cheltuielilor de producţie şi cel al volumului fizic al producţiei este constant, supraunitar sau subunitar.

Dependenţa nivelului cheltuielilor de producţie
de volumul fizic al producţiei

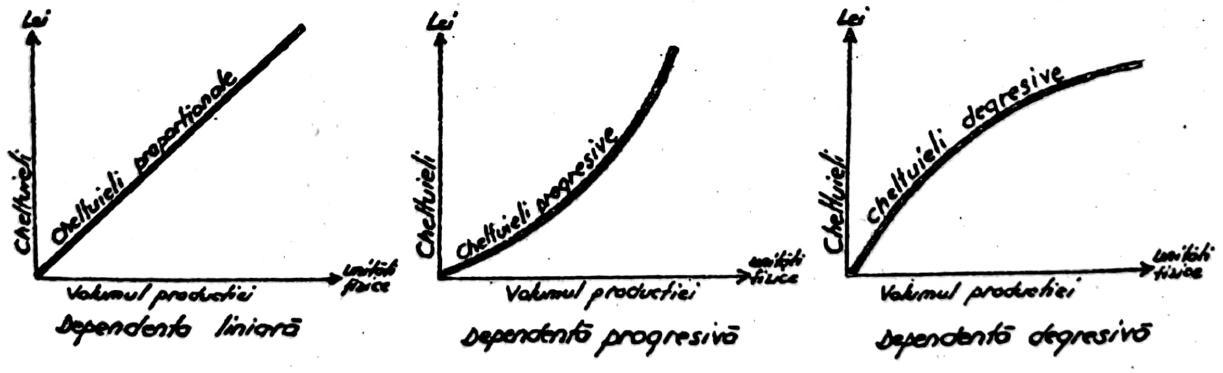


Fig.nr.41

x- Acest articol de calculaţie este întîlnit în structura costului planificat numai în anumite ramuri.

„Modelul – şah" al cheltuielilor producţiei

Articole de calculaţie \ Elemente primare de cheltuieli	Materii prime, materiale de bază şi auxiliare (din afară)	Materiale recuperabile şi refolosibile (se scad)	Combustibil (din afară)	Energie şi apă (din afară)	Amortizarea mijloacelor fixe	Alte cheltuieli materiale	Total cheltuieli materiale	Retribuţiile personalului muncitor	Impozitul pe fondul de retribuire	Contribuţia la asigurările sociale	Contribuţia la fondul de cercetare ştiinţifică, dezvoltare tehnologică şi înlocuirea aparaturii tehnice	Alte cheltuieli de muncă vie	Total cheltuieli de muncă vie	Total cheltuieli ale producţiei
Materii prime şi materiale directe	a_1	–	–	–	–	–	a_1	–	–	–	–	–	–	a_1
Materiale recuperabile şi refolosibile (se scad)	–	b_1	–	–	–	–	b_1	–	–	–	–	–	–	b_1
Retribuţii directe	–	–	–	–	–	–	–	g_1	–	–	–	–	g_1	g_1
Impozitul şi contribuţia la asigurările sociale pentru retribuţii directe	–	–	–	–	–	–	–	–	h_1	k_1	–	–	$h_1 + k_1$	$h_1 + k_1$
Cheltuieli directe	a_1	b_1	–	–	–	–	$a_1 - b_1$	g_1	h_1	k_1	–	–	$g_1 + h_1 + k_1$	$a_1 - b_1 + g_1 + h_1 + k_1$
Cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajului	a_2	–	c_1	d_1	e_1	f_1	$a_2 + c_1 + d_1 + e_1 + f_1$	g_2	h_2	k_2	–	–	$g_2 + h_2 + k_2$	$a_2 + c_1 + d_1 + e_1 + f_1 + g_2 + h_2 + k_2$
Cheltuieli generale ale secţiei	a_3	–	c_2	d_2	e_2	f_2	$a_3 + c_2 + d_2 + e_2 + f_2$	g_3	h_3	k_3	–	m_1	$g_3 + h_3 + k_3 + m_1$	$a_3 + c_2 + d_2 + e_2 + f_2 + g_3 + h_3 + k_3 + m_1$
Cost de secţie	$\sum_{i=1}^{3} a_i$	$\sum_{i=1}^{1} b_i$	$\sum_{i=1}^{2} c_i$	$\sum_{i=1}^{2} d_i$	$\sum_{i=1}^{2} e_i$	$\sum_{i=1}^{2} f_i$	$\sum_{i=1}^{3} a_i - \sum_{i=1}^{1} b_i + \sum_{i=1}^{2} c_i + \sum_{i=1}^{2} d_i + \sum_{i=1}^{2} e_i + \sum_{i=1}^{2} f_i$	$\sum_{i=1}^{3} g_i$	$\sum_{i=1}^{3} h_i$	$\sum_{i=1}^{3} k_i$	–	$\sum_{i=1}^{1} m_i$	$\sum_{i=1}^{3} g_i + \sum_{i=1}^{3} h_i + \sum_{i=1}^{3} k_i + \sum_{i=1}^{1} m_i$	$\sum_{i=1}^{3} a_i - \sum_{i=1}^{1} b_i + \sum_{i=1}^{2} c_i + \sum_{i=1}^{2} d_i + \sum_{i=1}^{2} e_i + \sum_{i=1}^{2} f_i + \sum_{i=1}^{3} g_i + \sum_{i=1}^{3} h_i + \sum_{i=1}^{3} k_i + \sum_{i=1}^{1} m_i$
Cheltuieli generale ale întreprinderii	a_4	–	c_3	d_3	e_3	f_3	$a_4 + c_3 + d_3 + e_3 + f_3$	g_4	h_4	k_4	l_1	m_2	$g_4 + h_4 + k_4 + l_1 + m_2$	$a_4 + c_3 + d_3 + e_3 + f_3 + g_4 + h_4 + k_4 + l_1 + m_2$
Pierderi din rebuturi	a_5	–	c_4	d_4	e_4	f_4	$a_5 + c_4 + d_4 + e_4 + f_4$	g_5	h_5	k_5	–	–	$g_5 + h_5 + k_5$	$a_5 + c_4 + d_4 + e_4 + f_4 + g_5 + h_5 + k_5$
Cost de uzină	$\sum_{i=1}^{5} a_i$	$\sum_{i=1}^{1} b_i$	$\sum_{i=1}^{4} c_i$	$\sum_{i=1}^{4} d_i$	$\sum_{i=1}^{4} e_i$	$\sum_{i=1}^{4} f_i$	$\sum_{i=1}^{5} a_i - \sum_{i=1}^{1} b_i + \sum_{i=1}^{4} c_i + \sum_{i=1}^{4} d_i + \sum_{i=1}^{4} e_i + \sum_{i=1}^{4} f_i$	$\sum_{i=1}^{5} g_i$	$\sum_{i=1}^{5} h_i$	$\sum_{i=1}^{5} k_i$	$\sum_{i=1}^{1} l_i$	$\sum_{i=1}^{2} m_i$	$\sum_{i=1}^{5} g_i + \sum_{i=1}^{5} h_i + \sum_{i=1}^{5} k_i + \sum_{i=1}^{1} l_i + \sum_{i=1}^{2} m_i$	$\sum_{i=1}^{5} a_i - \sum_{i=1}^{1} b_i + \sum_{i=1}^{4} c_i + \sum_{i=1}^{4} d_i + \sum_{i=1}^{4} e_i + \sum_{i=1}^{4} f_i + \sum_{i=1}^{5} g_i + \sum_{i=1}^{5} h_i + \sum_{i=1}^{5} k_i + \sum_{i=1}^{1} l_i + \sum_{i=1}^{2} m_i$
Cheltuieli de desfacere	a_6	–	c_5	d_5	e_5	f_5	$a_6 + c_5 + d_5 + e_5 + f_5$	g_6	h_6	k_6	–	m_3	$g_6 + h_6 + k_6 + m_3$	$a_6 + c_5 + d_5 + e_5 + f_5 + g_6 + h_6 + k_6 + m_3$
Cost complet	$\sum_{i=1}^{6} a_i$	$\sum_{i=1}^{1} b_i$	$\sum_{i=1}^{5} c_i$	$\sum_{i=1}^{5} d_i$	$\sum_{i=1}^{5} e_i$	$\sum_{i=1}^{5} f_i$	$\sum_{i=1}^{6} a_i - \sum_{i=1}^{1} b_i + \sum_{i=1}^{5} c_i + \sum_{i=1}^{5} d_i + \sum_{i=1}^{5} e_i + \sum_{i=1}^{5} f_i$	$\sum_{i=1}^{6} g_i$	$\sum_{i=1}^{6} h_i$	$\sum_{i=1}^{6} k_i$	$\sum_{i=1}^{1} l_i$	$\sum_{i=1}^{3} m_i$	$\sum_{i=1}^{6} g_i + \sum_{i=1}^{6} h_i + \sum_{i=1}^{6} k_i + \sum_{i=1}^{1} l_i + \sum_{i=1}^{3} m_i$	$\sum_{i=1}^{6} a_i - \sum_{i=1}^{1} b_i + \sum_{i=1}^{5} c_i + \sum_{i=1}^{5} d_i + \sum_{i=1}^{5} e_i + \sum_{i=1}^{5} f_i + \sum_{i=1}^{6} g_i + \sum_{i=1}^{6} h_i + \sum_{i=1}^{6} k_i + \sum_{i=1}^{1} l_i + \sum_{i=1}^{3} m_i$

Fig. nr. 40

Scanned with OKEN Scanner

Dacă urmărim modul de manifestare în timp a evoluţiei cheltuielilor de producţie variabile constatăm că unele cheltuieli proporţionale îşi pot schimba de la o perioadă la alta raportul de proporţionalitate(materiei prime i se poate mări sau i se poate reduce preţul de aprovizionare; în determinarea retribuţiei de bază directe se pot schimba tarifele de retribuire etc.) sau pot suferi o sensibilă reducere(consumul de combustibil tehnologic se reduce în cazul furnalelor înalte în perioada următoare celei în care ele au fost pornite întrucît sînt deja încălzite). In funcţie de regimul de lucru unele consumuri pot manifesta tendinţă de creştere sau de descreştere(cazul consumului de combustibil din centralele termoelectrice în funcţie de factorul de putere). Se ajunge astfel la categoriile: cheltuieli de producţie proporţionale în salturi ascendente, cheltuieli de producţie proporţionale în salturi descendente, cheltuieli de producţie regresive şi cheltuieli de producţie flexibile (fig.nr.42).

Evoluţia în timp a cheltuielilor variabile ale producţiei aferente unei unităţi de producţie (volumul producţiei este considerat constant)

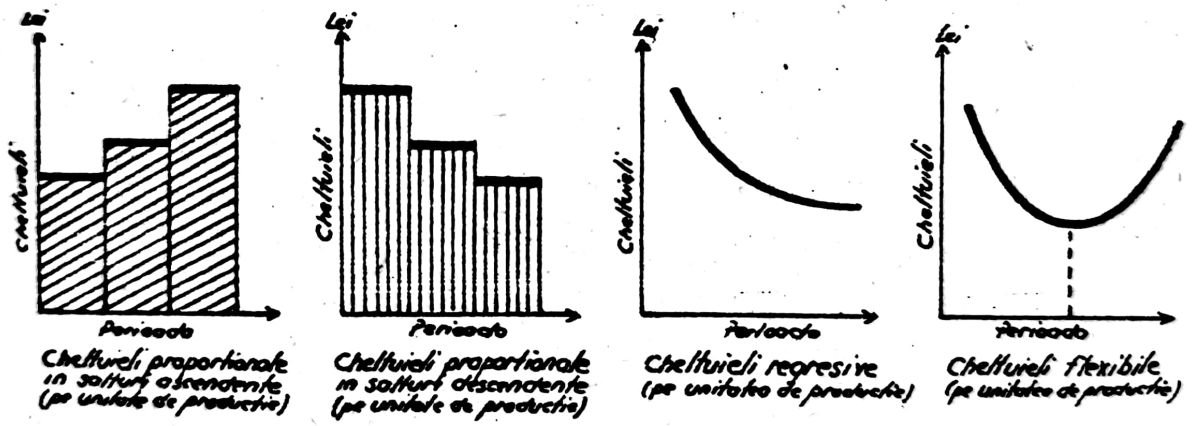


Fig.nr.42

Cheltuielile constante(sau fixe) se caracterizează prin faptul că au indicele de variabilitate nul. De regulă ele sînt generate de capacitatea de producţie a întreprinderii. Amortizamentul mijloacelor fixe, abonamente pentru centrale şi posturi telefonice, abonamente pentru radio, televiziune, radioficare, staţii de amplificare, serviciile unităţilor de depanare şi întreţinere a maşinilor de calcul în baza contractelor încheiate cu întreprinderea specializată, primele de asigurare, taxele de verificare şi marcare a aparatelor de măsurat şi cîntărit, impozitul

531.268

BIBLIOTECA JUDEŢEANĂ „GH. ASACHI" IAŞI

pe clădiri, cheltuielile cu paza etc. sînt invariabile chiar şi atunci cînd producţia ar fi oprită temporar. Ele sînt cheltuielile constante-propriu-zise.

Alte categorii de cheltuieli cum sînt: retribuţiile personalului de conducere, administrativ şi funcţionăresc(CAF), a impozitului şi contribuţiei la asigurările sociale stabilite în raport cu retribuţia personalului CAF, cheltuielile pentru protecţia muncii, cheltuielile pentru protecţia mediului înconjurător, furnituri de birou, cărţi, reviste, publicaţii şi abonamente rămîn constante doar atunci cînd producţia variază între anumite limite.

Dacă aceste limite ale producţiei se depăşesc volumul lor poate să crească sau să se reducă, după caz. Acestea sînt cheltuieli relativ - constante.

Nivelul lor rămîne constant sau relativ constant în raport cu volumul producţiei, reducîndu-şi ponderea în costul unitar în funcţie de creşterea volumului producţiei(vezi fig.nr.43).

Poziţia cheltuielilor constante
în structura costurilor

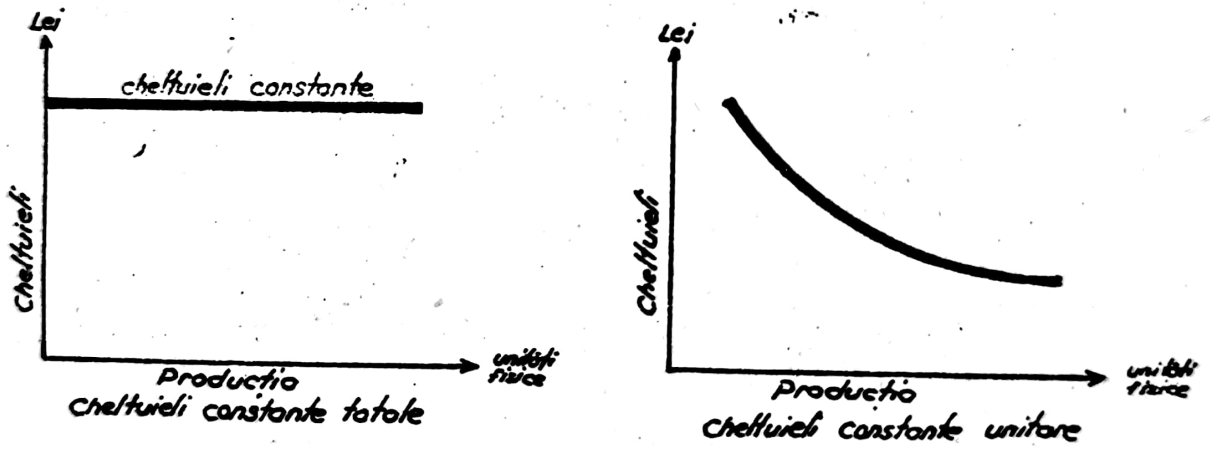


Fig.nr.43

Împărţirea cheltuielilor producţiei în cheltuieli variabile şi cheltuieli constante permite stabilirea unei marje(volum critic) al producţiei sub limita căreia întreprinderea lucrează cu pierderi şi peste care realizează beneficii(vezi fig.nr.44).

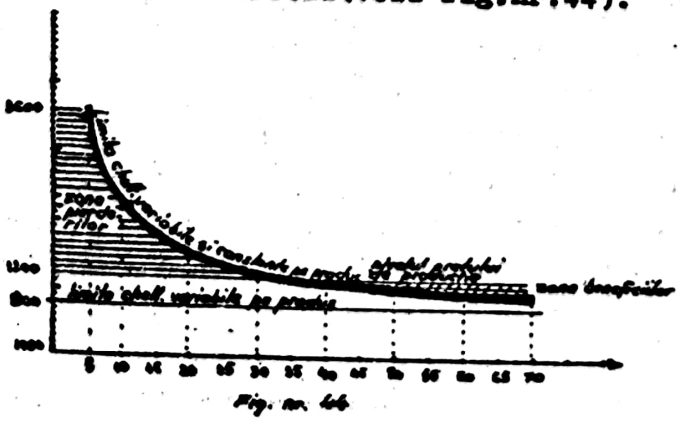


Fig. nr. 44

Volumul critic al producţiei "X" este acela în care preţul de producţie(p) încasat acoperă în întregime costul producţiei format din cheltuielile variabile(v) şi cheltuielile constante(chc).

$$X = \frac{chc}{p - v}$$

Dacă considerăm: chc = 14ooo, v = 8oo lei şi p = 1.2oo lei, atunci

$$X = \frac{14.000}{1.2oo - 8oo} = 35 \text{ buc.}$$

3. Reguli de aplicat în calculaţia costurilor producţiei. Obiectivul contabilizării cheltuielilor producţiei este acela de a diferenţia cît mai exact posibil consumaţiunile de valori necesare şi cheltuielile adiţionale pe fiecare dintre diferitele feluri de produse ce se fabrică, lucrări care se execută, servicii care se prestează.

In evidenţa cheltuielilor de producţie şi calculaţia costurilor[x] se cer respectate anumite norme metodologice. Aceste norme sau reguli de urmat le putem sistematiza sub forma a patru principii: (a) delimitarea în timp a cheltuielilor de producţie; (b) separarea cheltuielilor de producţie de consumaţiunile neutre, accidentale şi cu caracter special; (c) individualizarea cheltuielilor pe produs; (d) inventarierea producţiei nefinite şi delimitarea cheltuielilor aferente ei[1]).

Delimitarea în timp a cheltuielilor de producţie — Prin respectarea acestui principiu se urmăreşte ca fiecare perioadă de gestiune să fie afectată numai cu acele cheltuieli care privesc produsele care se fabrică, lucrările care se execută, serviciile care se prestează în perioada de gestiune respectivă. Prin intermediul conturilor de consumaţiuni ale perioadelor viitoare şi a conturilor de venituri ale perioadelor viitoare se iau din sarcina perioadei de gestiune curentă consumaţiunile care privesc perioadele viitoare, respectiv, se aduc în perioada de gestiune curentă consumaţiuni de valori care vor deveni exigibile la plată în perioadele viitoare. Servesc acestui scop conturile 73o "Rezerve pentru cheltuieli preliminate" din grupa conturilor de venituri ale perioadelor viitoare şi 53o "Cheltuieli anticipate" din grupa conturilor de consumaţiuni ale perioadelor viitoare.

Separarea cheltuielilor de producţie de consumaţiunile neutre, accidentale şi cu caracter special — Principiul vizează rafinarea sub raport ştiinţific a conţinutului conturilor chemate în funcţiune pentru realizarea metodologiei de calculaţie a costurilor. Legătură cu produsul care se fabrică, lucrarea ce se execută, serviciul care se prestează au numai consumaţiunile de valori apreciate ca necesare întrucît se referă la factorii de producţie (forţă de muncă, mijloace de muncă şi obiecte ale muncii) consumate în procesul de producţie. Ca atare consumaţiunile neutre, consumaţiunile accidentale şi consumaţiunile cu caracter special, riguros identificate,

x - In calculaţia costului pe produs, lucrare, serviciu, practica economică românească se opreşte de regulă la determinarea nivelului costului de uzină.

1 - Cf. Rusu, D., Bazele contabilităţii, Bucureşti, EDP, 198o, pp.165-166

trebuie excluse din sfera cheltuielilor de producţie primind un tratament distinct.

Individualizarea cheltuielilor pe produs.

Scopul urmărit de contabilitatea analitică a cheltuielilor de producţie şi de calculaţia costului este acela a individualizării cheltuielilor pe producţia care le-a ocazionat. Principiul presupune stabilirea cu precizie a obiectului calculaţiei şi a unităţii de calcul. Cheltuielile directe se vor imputa produsului, lucrării sau serviciului, obiect al calculaţiei, în momentul în care devine sesizabilă consumaţiunea de valori. Cheltuielile indirecte se localizează cît mai aproape de locul de producţie astfel încît aplicînd cele mai adecvate metode de repartizare, fiecărui obiect de calculaţie să-i revină numai cota din cheltuielile indirecte ocazionate de fabricarea acelui produs, executarea acelei lucrări, prestarea acelui serviciu.

Subordonată acestui deziderat, sistematizarea cheltuielilor de producţie pe articole de calculaţie se prezintă într-o structură şi un conţinut similar celor din calculaţia de plan.

In concordanţă cu particularităţile organizării şi tehnologiei producţiei, a complexităţii producţiei fabricate, metodele de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi de calcul a costurilor şi, în cadrul lor, metodele de repartizare a cheltuielilor comune rezolvă dezideratele acestui principiu.

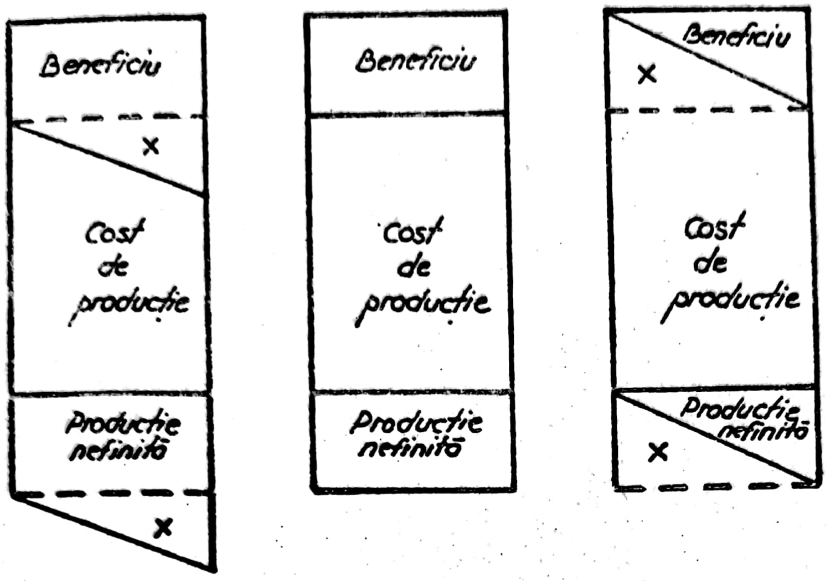
Inventarierea producţiei nefinite şi delimitarea cheltuielilor aferente ei

In conturile de calculaţie ajung, în final, a fi reflectate cheltuielile de producţie aferente atît producţiei terminate cît şi producţiei nefinite[x]. Dintre cele două categorii, o evaluare nemijlocită este posibilă numai pentru producţia nefinită. Evaluarea presupune inventarierea producţiei nefinite, cu determinarea stadiului de prelucrare în care se găseşte, urmată de o cuantificare a cheltuielilor materiale şi a cheltuielilor de forţă de muncă încorporate în ea.

Este vorba de o problemă majoră cu implicaţii asupra realităţii costului producţiei terminate şi a veridicităţii beneficiului stabilit (vezi fig.nr.45). In urma deducerii cheltuielilor aferente producţiei nefinite din totalul cheltuielilor de producţie, se ajunge la identificarea cheltuielilor producţiei terminate şi de aici a costului unitar.

x - Prin producţie nefinită înţelegem producţia neterminată, producţia terminată dar nepredată cu forme în regulă magaziei de produse finite precum şi lucrările şi serviciile rămase nefacturate.

Influenţa evaluării producţiei nefinite asupra realităţii costului şi beneficiului[1]



Unde :
P = preţul de producţie
Ch = cheltuieli totale de producţie
Chn = cheltuieli cu producţia nefinită
C = cheltuielile producţiei terminate (cost de producţie)
B = Beneficiu
X = mărimea cu care se supraevaluează sau se subevaluează producţia nefinită

2. Situaţia în condiţiile supraevaluării producţiei nefinite

$C_2 = Ch - (Chn_1 + X)$

$C_2 = \underbrace{Ch - Chn_1}_{C_1} - X$

$\boxed{C_2 = C_1 - X}$

$B_2 = P - C_2$; $B_2 = \underbrace{P - C_1}_{B_1} + X$

$\boxed{B_2 = B_1 + X}$

1. Situaţia în condiţiile evaluării reale a producţiei nefinite

$C_1 = Ch - Chn_1$

$B_1 = P - C_1$

$B_1 = P - (Ch_1 - Chn_1)$

3. Situaţia în condiţiile subevaluării producţiei nefinite

$C_3 = Ch - (Chn_1 - X)$

$C_3 = \underbrace{Ch - Chn_1}_{C_1} + X$

$\boxed{C_3 = C_1 + X}$

$B_3 = P - C_3$; $B_3 = \underbrace{P - C_1}_{B_1} - X$

$\boxed{B_3 = B_1 - X}$

Fig.nr.45

4. Metode de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi de calculaţie a costurilor producţiei

Cheltuielile de producţie apar pe măsură ce în sfera producţiei materiale, în procesul de fabricare a produselor, de executare a lucrărilor şi de prestare a serviciilor au loc consumaţiuni de muncă trecută şi de forţă de muncă.

Determinarea mărimii cheltuielilor de producţie pe fiecare produs, lucrare sau serviciu presupune o succesiune de calcule economice efectuate după o logică economico-contabilă. Pe această succesiune de determinări se construieşte modelul contabil al calculaţiei costurilor.

$$c_1 = \Sigma A_1 + x\Sigma B + y\Sigma C + \ldots z\Sigma N$$

unde:

c_1 = costul pe Produsul 1
A_1 = articole de calculaţie aplicabile numai pentru Produsul 1
B = articole de calculaţie parţial aplicabile pentru Produsul 1 şi parţial aplicabile altor produse;
C = articole de calculaţie aplicabile unei game mai largi de produse, inclusiv pentru Produsul 1:
N = articole de calculaţie aplicabile tuturor produselor unităţi economice;
x,y,z= coeficienţii prin care se repartizează cota parte pentru

1 - Cf.Rusu, D., Bazele contabilităţii,Op.cit.,p.157

Produs 1, din fiecare grupare a cheltuielilor; [1]

Mărimea fiecărui astfel de coeficient se află între o şi 1.

In evoluţia istorică a calculaţiei costurilor producţiei s-au cristalizat mai multe metode de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi de calculaţie a costurilor.

Privim metoda de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi calculaţie a costurilor ca desemnînd o anumită succesiune de consemnări şi calcule desfăşurate după procedee şi tehnici adecvate, îmbinate între ele după o logică economico-contabilă prin care cheltuielile de producţie sînt identificate ca fiind costuri ale purtătorilor de valoare.

Conţinutul lucrărilor contabile de determinare a costului de producţie bazată pe teoria repartizării sau absorbţiei totale a cheltuielilor se prezintă ca în fig.nr.46.

Legătura între sistemul de conturi şi metodologia evidenţei cheltuielilor şi calculaţiei costurilor producţiei

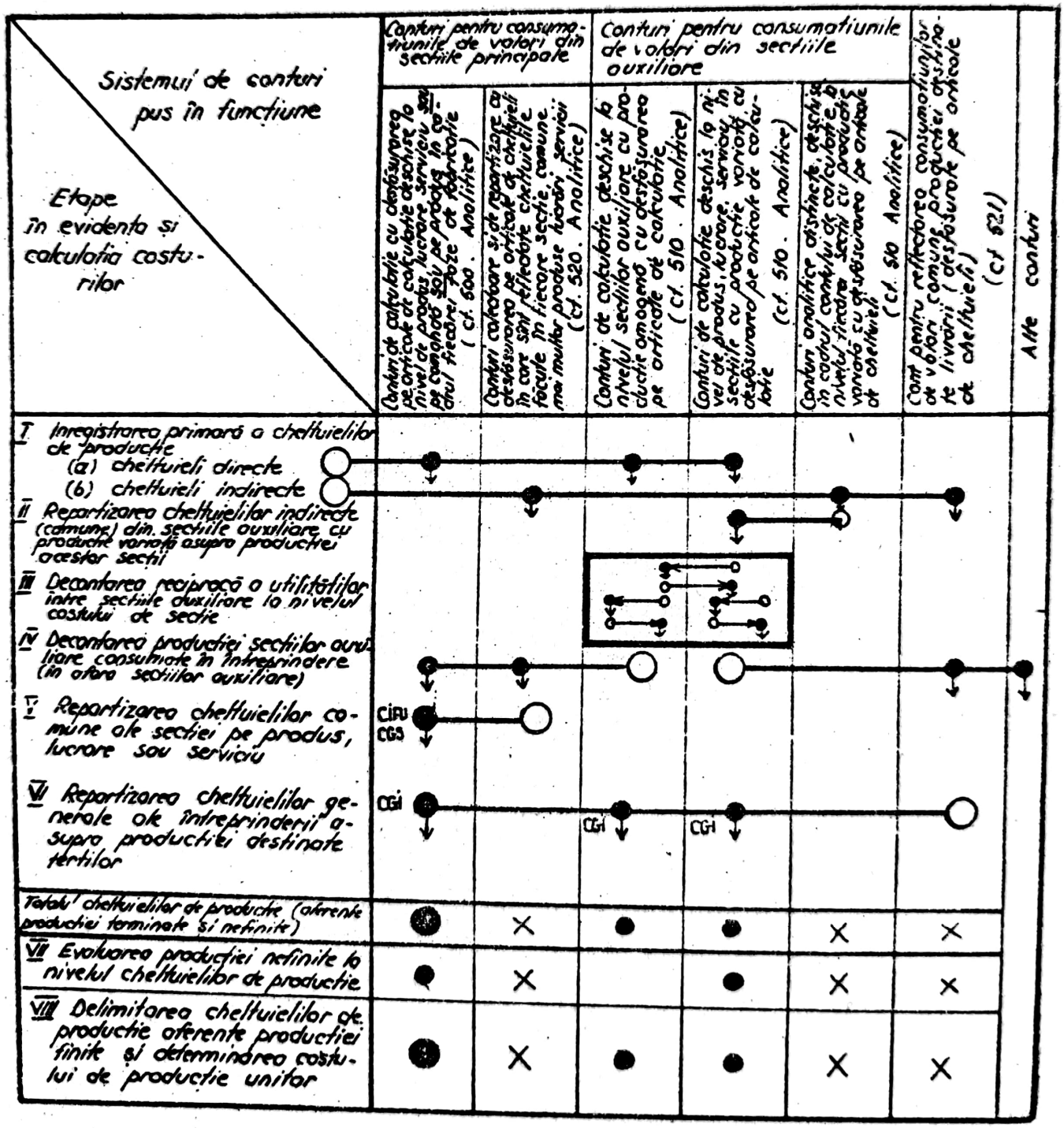


Fig.nr.46

1 - Cf.Robert H.Roy, Concepţii în management (traducere din literatura americană), Bucureşti, Ed.Tehnică, 1985, p.164.

Dacă avem în vedere partea din sfera cheltuielilor de producţie absorbită în determinarea costului de producţie distingem două mari grupe de metode: (a) metode de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi de calculaţie a costurilor totale sau integrale(full-costing) şi (b) metode de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi de calculaţie a costurilor parţiale(direct-costing şi costuri directe).

In prima grupă sînt cuprinse: metodele de bază sau fundamentale(metoda globală sau a calculaţiei simple, metoda pe comenzi, metoda pe faze), metode derivate evoluate(metoda T.H.M sau tarif-oră-maşină, metoda Georges Perrin sau "G.P.", metoda PERT- COST) metode de evidenţă complexă şi control operativ(metoda standard-cost şi metoda normativă).

In cea de a doua grupă se cuprinde metoda "direct-costing" şi metoda costurilor directe.

4.1. Metode de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi de calculaţie a costurilor totale sau integrale.

● Metoda globală sau metoda calculaţiei simple se aplică în unităţile care fabrică un singur produs sau care fabrică produse cuplate din aceeaşi materie primă(unităţi producătoare de energie, de oxigen, unităţi extractive etc.) In momentul apariţiei lor, cheltuielile directe se înregistrează în contul de calculaţie la articolele de calculaţie corespunzătoare naturii lor. Cheltuielile cu întreţinerea şi funcţionarea utilajului, cheltuielile generale ale secţiei şi cheltuielile generale ale întreprinderii,care fac parte din categoria cheltuielilor de producţie indirecte, sînt preluate în sume globale din conturile colectoare şi de repartizare şi înscrise în contul de calculaţie la articolul de calculaţie corespunzător.

Determinarea costului unitar se face prin diviziunea simplă a totalului cheltuielilor directe (Σchd) şi indirecte (Σchind) la cantitatea obţinută din produsul respectiv(Q).

$$c = \frac{\Sigma chd + \Sigma chind}{Q}$$

In cazul producţiei cuplate se determină în prealabil cantitatea în unităţi echivalente(Que) după care în funcţie de costul acesteia se stabilesc cheltuielile aferente fiecărui sortiment. Se ajunge prin diviziune la costul pe unitate de măsură din fiecare produs cuplat în parte.

● Metoda pe comenzi. Se aplică, de regulă, în producţia individuală şi de serie. In producţia de masă o întîlnim acolo unde produsul finit se obţine prin combinarea mecanică a unor părţi parţiale independente.

Obiectul de evidenţă şi de calculaţie a costului efectiv îl constituie comanda lansată pentru o anumită cantitate de produse sau pentru o anumită cantitate de semifabricate(piese, agregate, ansambluri) care reprezintă elemente asamblate. Cheltuielile de producţie se reflectă în contul de calculaţie deschis la nivelul comenzii, pe articole de calculaţie.

Costul efectiv pe unitatea de produs sau de lucrări(c) se stabileşte după terminarea comenzii prin împărţirea cheltuielilor de producţie colectate în fiecare secţie prelucrătoare pe articole de calculaţie(Σcha$_i$) la cantitatea de produse(piese, agregate, ansambluri etc) fabricate în cadrul comenzii respective(Q).

$$c = \frac{\sum_{s=1}^{m} \sum_{i=1}^{n} cha_i}{Q}$$

în care: s = secţia de producţie
cha = cheltuieli de producţie pe articole de calculaţie
i = articolul de calculaţie

În cazul în care o parte din lotul de produse se predă la magazie înainte de terminarea întregii comenzi, aceste produse se evaluează, în lipsa costului efectiv, la costul planificat sau la costul efectiv al produselor similare, fără a se depăşi suma cheltuielilor efective înregistrate la comanda în cauză. Eventualele diferenţe care apar la terminarea

comenzii se includ în costul efectiv al produselor din comandă ce au mai rămas a fi obţinute în luna respectivă.

● Metoda pe faze se utilizează în producţia de masă, unde produsul finit îşi datorează forma sa definitivă unei serii de operaţiuni şi manipulaţiuni conexe.

O întîlnim aplicată în rafinăriile de petrol, în întreprinderile petrochimice, fabricile de ciment, întreprinderile textile, în fabricile de bere şi spirt, în întreprinderile producătoare de ţevi sudate etc.

Secţionarea procesului de urmărire analitică a cheltuielilor de producţie şi de calculaţie a costului pe faze, iar în cadrul acestora pe purtătorul de valoare, se face astfel încît,la nivelul fiecărei secţiuni să dispunem de un obiect al calculaţiei de natura semifabricatului sau produsului, cu fluxuri de prelucrare distincte încheiate. In vederea evitării amplificării inutile a evidenţei cheltuielilor de producţie şi calculaţiei costurilor, fazele de fabricaţie la nivelul cărora se organizează reflectarea reprezintă, de regulă, mai multe faze tehnologice.

La nivelul fiecărei faze, se deschid conturi de calculaţie pe fiecare purtător de valoare în parte, cu desfăşurarea acestora pe articole de calculaţie.

Cheltuielile directe se colectează, pe măsură ce apar, în debitul acestor conturi la articolul de calculaţie corespunzător.

Cheltuielile indirecte din secţie care nu sînt comune tuturor fazelor din secţie ci numai unora se vor reflecta distinct de cele ce privesc întreaga producţie din secţie urmînd ca la repartizarea lor pe purtătorii de valoare să se ţină seama de aceasta. Cînd în aceeaşi fază şi din aceeaşi materie primă se fabrică simultan mai multe produse repartizarea cheltuielilor asupra produselor se face astfel:

a) în cazul în care rezultă numai produse principale, pe baza coeficienţilor de echivalenţă stabiliţi;

b) în cazul în care rezultă atît produse principale cît şi secundare acestea din urmă se evaluează la preţuri prestabilite şi se deduc din cheltuielile de producţie totale.

Costul de producţie al produsului finit poate fi determinat în două variante: (a)"cu semifabricate" şi (b) "fără semifabricate".

In prima variantă, după fiecare fază de fabricaţie(f) se determină costul semifabricatului(c_{sf}) prin însumarea cheltuielilor totale cu materia primă, respectiv cu semifabricatul din faza precedentă(ChM_{f-1}), cu cheltuielile grupate pe articole de calculaţie(Cha) aferente semifabricatului, ocazionate în faza respectivă.

$$c_{sf} = \frac{ChM_{f-1} + (\sum_{i}^{n} cha_i)_f}{Q_f}$$

In ultima fază costul semifabricatului este, în fapt, costul produsului finit.

In varianta "fără semifabricate" se stabileşte costul unitar doar pentru produsul finit. In acest sens, după însumarea cheltuielilor de producţie pe articole de calculaţie(cha) din fiecare fază de fabricaţie(f) se raportează totalul acestora la cantitatea de produse, exprimată în unităţi naturale, ce formează obiectul calculaţiei

$$c_u = \frac{\sum_{f=1}^{m} \sum_{i=1}^{n} cha_i}{Q}$$

● Metoda tarif-oră-maşină(T.H.M)a fost prezentată detaliat de către economistul nord-american Spencer A. Tucker în lucrarea "Cost estimating and pricing Machine- Hour - Rates"(New-York,1962). Ea se inspira din practica cunoscută la acea vreme a repartizării pe produs a cheltuielilor de prelucrare în raport cu orele-maşină.

Metoda THM se poate aplica de unităţile industriale cu proces com-

plex de mecanizare sau automatizare şi constă în calcularea costului orei de funcţionare a maşinilor grupate în "centre de producţie". Se cuprind în acest coet toate cheltuielile de producţie ale întreprinderii, cu excepţia consumului de materii şi materiale directe.

Gruparea cheltuielilor de producţie pe "centre de producţie" se poate realiza potrivit unei nomenclaturi a articolelor de calculaţie care să fie adaptată acestei metode(manoperă directă (W), cheltuieli comune de fabricaţie(Chcf), cheltuieli în afara activităţii de fabricaţie,afectate centrului de producţie respectiv prin repartizare(Ch_{af}).

"Centrul de producţie" poate fi reprezentat de o maşină, un grup de maşini similare sau care execută o succesiune delimitată de operaţii tehnologice, unul sau mai multe locuri de muncă manuale unde se execută aceeaşi operaţie sau un grup de operaţii tehnologice productive.

Determinarea, la nivelul fiecărui centru de producţie a tarifului - oră- maşină (THM_1) se face după formula:

$$THM_1 = \frac{(W + Ch_{cf} + Ch_{af})_1}{H_1}$$

unde: H = numărul de ore - maşină de funcţionare; 1 = centrul de producţie.

Costul total al fiecărui produs (C_n) se determină adăugînd la cheltuielile cu materia primă şi materialele directe identificate pe fiecare produs (M_n) costul de prelucrare stabilit în funcţie de numărul orelor de prelucrare (h) pentru produsul respectiv(h_n în fiecare centru de producţie (1) şi tariful - oră - maşină (THM) din fiecare centru (1):

$$C_n = M_n + \sum_{1=1}^{m} h_{n1} THM_1$$

Costul pe unitatea de produs (c_n) ţine seama de cantitatea fabricată din produsul respectiv(Q_n).

Formula de calcul este : $$c_n = \frac{M_n + \sum_{1=1}^{m} h_{n1}\ THM_1}{Q_n}$$

● Metoda PERT - cost. Sub denumirea de"Program Evaluation and Review Technique" prescurtat "PERT"(în traducere "Programul evaluării cercetării sarcinii") a fost elaborată în 1957 de către Biroul special al Marinei SUA în colaborare cu Booz,Allen şi Hamilton o metodă pentru îmbunătăţirea programării proiectelor pe termen lung prin executarea lucrărilor sau a folosirii rezultatelor în mod optim. Prima aplicare datează din 1958 şi priveşte executarea proiectului rachetei "Polaris".

O metodă similară, apărută cam în acelaşi timp cu metoda PERT, este cea cunoscută sub numele de Critical Path Method CPM(Metoda drumului critic) fiind elaborată de E.I.du Pont de Nemours & Co şi de Remington Rand.

Baza matematică a acestor metode o constituie teoria grafurilor.

In forma sa de bază metoda PERT se prezintă sub forma PERT-timp şi soluţionează mai ales probleme referitoare la moment sau durată.

Avînd ca obiect conducerea activităţilor care se desfăşoară în vederea realizării unor obiective complexe, modelul este conceput sub forma unui grafic - reţea alcătuit din elemente şi relaţii simbolizate care se modelează.

Graficul este alcătuit din evenimente, simbolizate cu cerculeţe numerotate, şi din activităţi, simbolizate prin săgeţi (sau arce) care leagă

x- In cazul construirii şi echipării unui ansamblu hidroelectric activităţile de realizat sînt:(a) construcţia drumurilor de acces la uzină şi la carierele de exploatat pentru obţinerea materialelor cu durata probabilă de 4 luni;(b) pregătirea carierelor de exploatare şi a fundaţiilor cu durata probabilă de 6 luni; (c) construcţia unui centru pentru administraţie şi personal cu durata probabilă de 4 luni; (d) comanda materialului electric şi hidraulic(generatoare, turbine, conductă,etc)

(continuare în pg.351).

între ele două evenimente neintermediate(vezi fig.nr.48). Săgeţile simbolizează şi duratele aferente activităţilor componente precum şi condiţiile de imediată precedenţă şi succedenţă.

Graficul - reţea al programului de construire şi echipare a unui ansamblu hidroelectric. (După A. Kaufmann şi G.Desbazeille. Metoda drumului critic, Bucureşti, Editura tehnică, 1971, p.113).

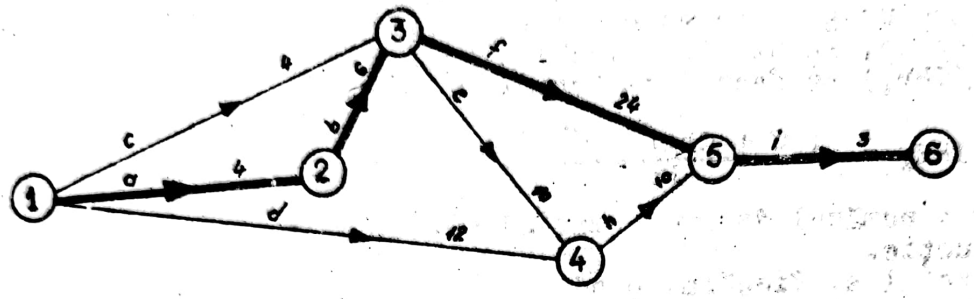


Fig.nr.48

Drumul critic este reprezentat de succesiunea continuă a activităţilor interconectate care uneşte evenimentele de începere şi de terminare şi care necesită timpul cel mai mare pentru realizarea acestor activităţi. Astfel, în figura nr.48 el este format din succesiunea activităţilor reprezentate prin săgeţile îngroşate 1→2, 2→3, 3→5, 5→6 şi are lungimea a 37 luni.

În cadrul metodei drumului critic (CPM) condiţiile sînt deterministe (de certitudine) în timp ce în cadrul metodei PERT condiţiile pot fi deterministe sau probabiliste. În acest din urmă caz, în graficele PERT pe arce sînt notate: duratele optimiste(cifrele din stînga), cele mai probabile(cifra de la mijloc) şi pesimiste(cifra din dreapta). Sub arce sînt notate duratele medii calculate cu ajutorul unei formule proprii teniciei PERT(durata medie = $\frac{\text{durata minimă} + 4 \times \text{durata cea mai probabilă} + \text{durata maximă}}{6}$

PERT - cost este o variantă mai cuprinzătoare care rezolvă, în corelaţie cu aspectele temporale şi probleme privind costurile sau alocarea de resurse. De aceea graficele - reţea trebuie întocmite într-atît de amănunţit încît duratele să devină reprezentative pentru consumurile de resurse şi prin acestea, pentru costuri.

Costul total al produsului (C) este suma costurilor tuturor operaţiilor

$$C = \sum_{(i,j)\in U} p_{ij}$$

unde: $p_{ij} = o$ dacă $(i,j) \in U$, U reprezentînd mulţimea arcelor care constituie graful / programului.

---

* - (continuare din pg.350)- cu durata probabilă 12 luni; e) construcţia uzinei(durata lo luni); (f) construcţia barajului, a digurilor şi a deversorului de suprafaţă(durata = 24 luni); (g) construcţia galeriilor şi conductelor de aducţiune(durata = 7 luni); montajul uzinei şi al conductelor(durata lo luni); (i) încercarea funcţionării(durata 3 luni). Etapele sau evenimentele sînt: (1) pornirea lucrărilor;(2) terminarea drumurilor de acces; (3) terminarea centrului şi a fundaţiilor; (4) terminarea uzinei şi a conductelor de aducţiune; (5) terminarea ansamblului energetic; (6) livrarea lucrărilor.

Metoda permite optimizarea costurilor. Optimizarea se bazează pe faptul că fiecare timp operator t_{ij} poate varia între două limite d_{ij} și D_{ij} impuse de considerații tehnice sau economice. D_{ij} este timpul operator care corespunde duratei normale a operației P_{ij} în care costul este minimal. Timpul operator d_{ij} corespunde duratei operației când aceasta este accelerată la maximum iar costul este maximal(fig.nr.49).

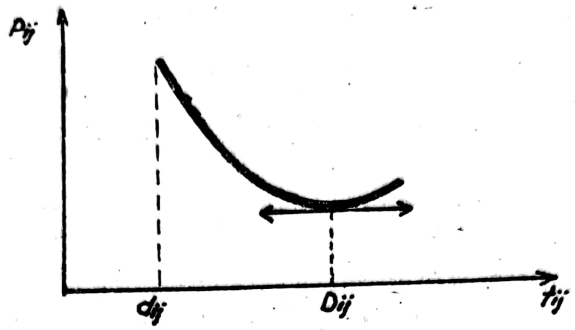


Fig.nr.49

Pentru a diminua costul total al produsului, durata de execuție rămînînd aceeași, vor trebui micșorate marginile libere ale operațiilor necritice. Micșorarea marginilor necritice înseamnă mărirea timpului operator și în consecință diminuarea costului.

Atunci când se urmărește reducerea duratei de execuție a produsului metoda PERT permite să se aleagă acea operație critică care pentru o aceeași diminuare a timpului propune cea mai mică creștere a costului.

Postcalculul se organizează pe pachete de activități deschizîndu-se la nivelul acestora analitice corespunzătoare în cadrul contului de calculație. Simbolul conturilor deschise sînt înscrise și în graf, la fiecare activitate în parte.

In cadrul conturilor analitice se înscriu termenele de începere, de terminare și costurile prestabilite pentru operațiile care formează pachetul de activități precum și abaterile de la costurile prestabilite astfel încît, la finele termenului de execuție a pachetului de activități să se poată stabili costul efectiv(C_{ef}).

$$C_{ef} = \sum_{(i,j)\in U} p_{ij} \pm \sum_{(i,j)\in U} A_{ij}$$

unde: A_{ij} = abaterile de la costul programat al pachetului de activități i pentru produsul j.

● Metoda Georges Perrin (G.P) este și ea o metodă de tip absorbant. A fost elaborată în detaliu în 1953 de către inginerul francez Georges Perrin. S-a aplicat într-o serie de întreprinderi din industria constructoare de mașini, industria textilă, industria hîrtiei, etc.

Autorul lucrării "Prix de revient et contrôle de gestion par la méthode G.P."(Paris, Dunod, 1963), inginerul francez Georges Perrin consideră că deși calculele de repartizare a cheltuielilor comune sînt complicate, din cauză că se folosesc criterii convenționale în repartizarea lor care nu țin seama în suficientă măsură de legătura de cauzalitate și fiecare element de cheltuială de repartizat,se ajunge la un cost de producție denaturat.

In esență metoda G.P. urmărește omogenizarea exprimării producției rezultate prin exprimarea ei cu ajutorul unei unități de măsură cu caracter general numită după inițialele autorului "G.P.". G.P-ul exprimă costurile de prelucrare necesare unei unități din produsul cel mai reprezentativ al întreprinderii, considerat ca produs de bază. Celelalte produse sînt exprimate în unități G.P. prin înmulțirea unităților naturale cu indicii de echivalență. Indicele sau coeficientul de echivalență a fiecărui produs se

determină prin raportarea cheltuielilor de prelucrare necesare fabricării fiecărui produs(stabilite în funcţie de operaţiile de prelucrare la care trebuie supus produsul şi numărul de G.P-uri pe fiecare operaţie în parte) şi costul total de prelucrare al produsului de bază. G. P-urile care stau la baza echivalării producţiei pot fi utilizate o perioadă mai îndelungată de timp (5 - 6 ani).

După determinarea costului unitar al unui "G. P." prin raportarea cheltuielilor totale de producţie la cantitatea de producţie obţinută exprimată în unităţi G.P. se pot stabili în etapa următoare cheltuielile de producţie aferente fiecărui produs şi mai departe costul unitar pe unitate fizică din fiecare produs.

In categoria metodelor de evidenţă complexă şi de control operativ asupra cheltuielilor de producţie care determină un cost total sau integral sînt cuprinse metodele:standard- cost şi metoda normativă.

● Metoda standard - cost îşi are începuturile în sistemul costurilor estimative aplicate în SUA în anul 1901. Bazele moderne ale metodei sînt puse însă de către G.Harisson(SUA) în 1919.

Potrivit concepţiei aşezate la fundamentarea acestei metode costul real este considerat costul prestabilit în mod ştiinţific în condiţiile concrete ale unităţii, condiţii normale sub aspect tehnico-organizatoric.

Esenţa metodei constă în elaborarea cu anticipaţie a calculaţiilor standard pe produs şi în calculul, urmărirea, analiza şi raportarea abaterilor de la costurile standard.

Standardele reprezintă mărimi sau valori stabilite în mod ştiinţific pe baza unor metode moderne de înregistrare, urmărire şi analiză a evenimentelor din perioadele anterioare, precum şi a elementelor previzionale (de realizat), prevăzute pentru perioada în care urmează a fi folosite.

Formarea costului standard constituie sinteza activităţii de elaborare a cheltuielilor standard. Ea utilizează drept articole de calculaţie: materialele directe, manopera şi cheltuielile de regie .

Costurile standard pentru materiale directe(Km) se determină prin ponderarea standardelor cantitative de materiale cu preţurile standard de aprovizionare corespunzătoare.

Costurile standard pentru manoperă (Kr) se obţin prin multiplicarea standardelor de timp cu tarifele de retribuire standard corespunzătoare.

Costurile standard ale cheltuielilor de regie se stabilesc după o metodologie mai complexă care ţine seama de împărţirea acestora în cheltuieli de regie fixe (K_{sf}) şi cheltuieli de regie variabile (K_{sv}).

Bugetul de cheltuieli indirecte elaborat ţine seama de diferitele niveluri de activitate.

Costul standard (C_s) se stabileşte după formula:

$$C_s = K_m + K_r + K_{sv} + K_{sf}$$

Utilizarea metodei costurilor standard implică stabilirea abaterilor de la costul standard.

In funcţie de calea pe care se ajunge la stabilirea abaterilor s-au conturat două variante fundamentale ale metodologiei costurilor standard: sistemul standard tranzitoriu şi respectiv sistemul standard total. In prima variantă se urmăresc cheltuielile efective(Ch_1) pentru ca în urma comparaţiei cu cheltuielile standard (Ch_s) să se poată determina abaterile (Δ) $Ch_s - Ch_1 = \pm \Delta$

In sistemul standard total abaterile privind materialele şi manopera se stabilesc direct pe baza documentelor primare de cheltuieli. Abaterile de la costurile de regie standard se determină după ce procesul de fabricaţie s-a terminat, prin compararea cheltuielilor efective ale fiecărui element de cheltuială în parte cu cele înscrise în plan sau buget.

In cursul anului cînd trebuie să se ţină seama şi de schimbările intervenite în volumul activităţii, la stabilirea abaterilor trebuie să se aibe în vedere | trei elemente şi anume: cheltuielile de bază sau planificate, cheltuielile corectate în funcţie de volumul activităţii din perioada

curentă şi cheltuielile efective.

Abaterile se contabilizează pe feluri şi pe cauzele care le-au generat.

Astfel, abaterile de la costurile standard de materiale sînt de două feluri: (a) abateri de cantitate şi (b) abateri de preţ.

In cadrul costurilor cu manoperă se disting tot două categorii de abateri: (a) abateri datorate modului de folosire a forţei productive cunoscute şi sub numele de eficienţa muncii şi (b) abateri din variaţia tarifului de retribuire.

Pentru stabilirea abaterilor în cadrul cheltuielilor de regie se foloseşte o metodologie aparte prin care se determină trei categorii de abateri de la standarde: a) abateri din schimbarea volumului cheltuielilor indirecte; b) abateri din neutilizarea capacităţii sau a timpului standard şi c) abateri din variaţia randamentului muncii.

● Metoda costurilor normate. Apărută ca rezultat al preocupărilor pentru urmărirea operativă a laturii valorice a procesului de producţie şi de sprijinire a conducerii întreprinderii în fundamentarea deciziilor privind reducerea sistematică a costurilor şi creşterea rentabilităţii, metoda costurilor normate s-a aplicat la început în URSS. Bazele teoretice şi tehnica lucrărilor au fost fundamentate în perioada 1925-1930. La noi în ţară metoda costurilor normate a fost promovată prin literatura de specialitate şi reglementări normative începînd cu 1955.

La fel ca metodele de tip plan-efectiv, această metodă se bazează pe două rînduri de calculaţii privind producţia care se fabrică şi anume: unul, care precede procesul de producţie, cunoscut sub numele de calculaţie normativă şi al doilea, posterior procesului de fabricaţie a produselor, lucrărilor şi serviciilor la care se referă.

Intocmirea calculaţiilor normative are drept scop stabilirea "cheltuielilor de producţie etalon". Ele servesc pentru aprecierea nivelului de economicitate a costurilor efective.

Calculaţiile normative se întocmesc pe nomenclatura completă a articolelor de calculaţie potrivit unei metodologii care ţine seama de caracterul cheltuielii: directe sau indirecte.

Cheltuielile normative directe (Ch_{nd}) se stabilesc în funcţie de procesul industrial optim, normele cantitative în vigoare (cs) precum şi de preţurile sau tarifele unitare (p).

$$Ch_{nd} = cs \cdot p$$

Cheltuielile normative indirecte (Ch_{ni}) cum sînt: cheltuielile cu întreţinerea şi funcţionarea utilajului, cheltuielile generale ale secţiei şi cheltuielile generale ale întreprinderii, se stabilesc mai întîi ca sume absolute (Chni) în planurile lunare sau trimestriale, după care se repartizează pe purtătorii de valoare prin procedeul suplimentării (sau alt procedeu adecvat) şi în funcţie de baza de suplimentare aleasă ($\sum_{j=1}^{n} B_j$ unde j reprezintă purtătorul de valoare)

$$chni = \frac{Chni}{\sum_{j=1}^{n} Bj}$$

Calculaţia normativă pe produs (lucrare, serviciu etc.) (cn_j) se stabileşte pe articole de calculaţie prin însumarea cheltuielilor normate.

$$Cn_j = \sum chn_{kj} \quad k = 1 \ldots m; \; j = 1 \ldots n$$

unde: chn = cheltuielile normate în cadrul articolului de calculaţie; j = produsul; k = articolul de calculaţie.

Calculaţia costurilor după metoda normativă presupune urmărirea modificărilor de norme. Prin modificări de norme se înţeleg rectificările aduse normelor cantitative, preţurilor şi tarifelor în vigoare şi

mărimile cu care trebuie actualizate costurile normate.

Modificările de norme, preţuri şi tarife (Mn) se înscriu în calculaţiile de cost normativ ale purtătorilor de valoare, la articolele de calculaţie corespunzătoare, majorînd sau diminuînd cheltuielile normative precedente.

In cazul în care calculaţiile normate pe produse nu se actualizează nivelul costului normat, atunci cînd apar modificări de norme, aceste modificări sînt considerate abateri de la costurile normate stabilite pe produse şi tratate ca atare.

Abaterile de la cheltuielile normative (An) sînt formate din depăşirile sau economiile de cheltuieli la fiecare din categoriile de cheltuieli de producţie ce alcătuiesc costul purtătorului de valoare.

In cazul abaterilor înregistrate la cheltuielile de bază directe acestea se calculează pe fiecare reper, subansamblu, semifabricat, produs sau grupă de produse, pe secţii sau ateliere, iar în cadrul lor pe articole de calculaţie.

Determinarea lor se poate asigura: pe baza documentelor primare prin care se stabileşte nivelul consumaţiunii de valori respective; pe baza unor documente specifice distincte; precum şi prin compararea consumurilor efective cu consumurile normate.

Abaterile de la planurile cheltuielilor indirecte(cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajului, cheltuieli generale ale secţiei şi cheltuielile generale ale întreprinderii) se urmăresc pe întreprindere şi pe fabrici, secţii, ateliere sau locuri de muncă astfel:

- în cursul lunii se urmăreşte încadrarea cheltuielilor efectuate în planurile de cheltuieli şi în normele şi normativele care au stat la baza acestora,pe feluri de cheltuieli;
- la sfîrşitul lunii se determină abaterile totale şi pe feluri de cheltuieli,prin compararea cheltuielilor efective cu cele prevăzute în planuri.

Costul efectiv al produselor(Cef) se calculează prin scăderea sau adăugarea, după caz, la costul normat a modificărilor de norme, preţuri şi tarife(Mn) şi a abaterilor de la cheltuielile normative(An).

$$C_{efj} = C_{nj} \pm M_{nj} \pm A_{nj}$$

unde j = produsul, lucrarea sau serviciu

Costul unitar efectiv (c_{efj}) se determină prin raportarea costului efectiv al produsului la cantitatea obţinută din acel produs (Q_j).

$$c_{efj} = \frac{C_{efj}}{Q_j}$$

4.2. Metode de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi de calculaţie a costurilor parţiale.

Se cuprind aici acele metode de calculaţie care limitează conţinutul costului producţiei la cheltuielile variabile("direct- costing") sau la cheltuielile directe(metoda costurilor directe).

● Metoda direct-costing(sau calculaţia venitului marginal) a fost elaborată şi aplicată în economia din SUA în 1954 de către J.N. Harias şi independent de aceasta, un an mai tîrziu, de către G. Charter Harrison. Metoda permite conducerii să delimiteze clar costurile care variază direct cu volumul producţiei şi cheltuielile care se menţin la un nivel constant indiferent de acest volum. Prin însăşi concepţia sa sînt urmărite abaterile în volumul producţiei, în preţ, în cost şi în capacitatea pe produse,oferind un tablou relativ clar asupra eficienţei operaţiilor unităţii economice.

Relaţiile de bază folosite în metoda "direct-costing" sînt următoarele:

Încasările din desfaceri	-	costurile variabile	=	Venit marginal

Venitul marginal - costurile periodice = Beneficii (sau pierderi)

Metoda direct-costing oferă posibilitatea să se cunoască dacă volumul vînzărilor este suficient pentru a acoperi cheltuielile fixe(cheltuielile perioadei)(vezi fig.nr.5o).

Fig. nr.5o

Explicaţii	Varianta A	Varianta B
1. Vînzări în unităţi naturale(buc)	5.000	7.000
2. Preţ de vînzare unitar (lei)	1.000	1.000
3. Producţia în unităţi naturale (buc.)	7.000	7.000
4. Cost unitar(direct-costing)	5oo	5oo
5. Cheltuielile perioadei	2.5oo.ooo	2.5oo.ooo
Vînzări(5oooxlooo;7oooxlooo)	5.ooo.ooo	7.ooo.ooo
Costul vînzărilor(5ooox5oo); 7ooox5oo)	2.5oo.ooo	3.5oo.ooo
Contribuţia la beneficiu(venit marginal)	2.5oo.ooo	3.5oo.ooo
Cheltuielile perioadei	2.5oo.ooo	2.5oo.ooo
Beneficii	o	1.ooo.ooo

De regulă, informaţiile sînt prezentate sub formă de diagrame ale "volumului critic" (vezi fig.nr.51).

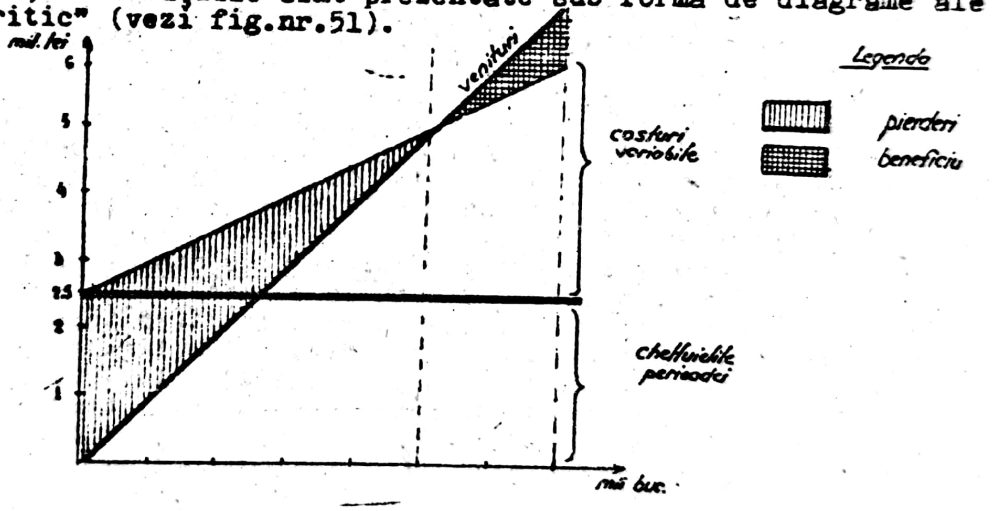


Fig.nr.51

Numai cheltuielile variabile compun costul produselor întrucît numai acestea sînt considerate ca ocazionate de fabricarea produselor. Costurile periodice sînt acelea care variază doar în funcţie de intervalul de timp. Caracteristica lor principală constă în faptul că ele pot fi prevăzute independent de volumul activităţii normale. Din categoria cheltuielilor variabile în funcţie de volumul producţiei sau al desfacerii fac parte atît cheltuielile directe(materii prime directe; retribuţii directe; impozit şi contribuţia la asigurările sociale pentru retribuţiile directe; aburul, apa şi energia electrică pentru scopuri tehnologice şi motrice; cheltuielile de desfacere cu caracter variabil) cît şi cheltuielile indirecte variabile(cheltuieli pentru revizii tehnice, reparaţii curente şi întreţinerea utilajului din secţie, amortizarea utilajelor şi mijloacelor de transport ale secţiei, uzura s.d.v-urilor cu destinaţie specială etc.).

Costul unitar(c) se determină prin raportarea cheltuielilor variabile (Chv) aferente produsului respectiv (i) la producţia rezultată(Qi).

$$c_i = \frac{Ch_{vi}}{Q_i}$$

Astăzi există mai multe prezentări foarte diferite ale direct-costingului" cum sînt cele cunoscute sub numele de "direct-costing simplificat" şi "direct costing evoluat". Ultimul cuprinde pe lîngă cheltuielile variabile şi cheltuielile fixe specifice(aplicabile fiecărui produs sau categorii).

● Metoda costurilor directe ia în calculul costului de producţie numai cheltuielile directe, adică acelea care pot fi identificate în momentul efectuării lor pe produs, pe lucrare sau serviciu. Cheltuielile indirecte, chiar dacă acestea cuprind şi cheltuieli variabile, nu se includ în costul producţiei ci se deduc din rezultatul financiar brut al întreprinderii.

5. Metode de repartizare a cheltuielilor indirecte

Realitatea costului de fabricaţie, în întreprinderile în care se fabrică mai multe produse, se execută mai multe lucrări, se prestează mai multe servicii depinde în mare măsură de acea etapă a calculaţiei costului complet în care se face repartizarea cheltuielilor indirecte.

Cheltuielile cu întreţinerea şi funcţionarea utilajului, cheltuielile generale ale secţiei, cheltuielile generale ale întreprinderii sînt cheltuielile complexe comune mai multor purtători de valoare care pentru a fi incorporate, într-o mărime corespunzătoare, în structura costului unei anumite producţii trebuie să fie supuse unui proces de repartizare.

Se cunosc mai multe metode de repartizare a cheltuielilor indirecte şi anume: metoda globală, metoda repartizării prin diviziune cu ajutorul cifrelor de echivalenţă şi metoda suplimentării.

● Metoda globală se aplică atunci cînd producţia este unică şi omogenă. În acest caz, deşi cheltuiala de producţie are natura unei cheltuieli indirecte, ea afectează în totalitate producţia unică obţinută.

Înscrierea în debitul contului de calculaţie, la articolul corespunzător se face prin preluarea nivelului acestor categorii de cheltuieli din contul colector şi de repartizare.

● Metoda repartizării prin diviziune cu ajutorul cifrelor de echivalenţă se aplică în întreprinderile în care, din aceeaşi materie primă, prin acelaşi proces tehnologic se obţin sortimente diferite de produse. Metoda presupune următoarea succesiune de operaţii: a) alegerea unei caracteristici esenţiale comună tuturor produselor(de exemplu greutatea produsului, unităţile nutritive, puterea calorică, etc) a cărei creştere sau descreştere influenţează în acelaşi sens şi în aceeaşi proporţie nivelul cheltuielii indirecte de repartizat şi căreia i se poate cunoaşte nivelul; b) Fixarea nivelului caracteristicii unui anumit produs, ca nivel de bază, funcţie de care se calculează cifrele de echivalenţă prin stabilirea raportului între nivelul caracteristicii fiecărui produs şi nivelul caracteristicii produsului ales ca bază; c) determinarea cantităţii în unităţi echivalente din fiecare sortiment prin ponderarea cantităţilor în unităţi naturale cu cifra de echivalenţă; d) calcularea cheltuielii indirecte ce se cuvine unei unităţi echivalente prin raportarea cheltuielilor indirecte de repartizat la totalul cantităţii de produse în unităţi echivalente obţinute; e) stabilirea cheltuielilor indirecte ce se cuvin fiecărui sortiment de produs prin înmulţirea cheltuielii indirecte pe unitate echivalentă cu cantităţile de produse, exprimate în unităţi echivalente din fiecare sortiment (vezi fig. nr.52).

● Metoda suplimentării constă în repartizarea cheltuielilor indirecte pe fiecare produs, lucrare sau serviciu proporţional cu nivelul unei mărimi comune ca natură (baza de repartizare) posibilă de identificat ca nivel pe fiecare din purtătorii de valoare la care se referă cheltuiala

indirectă de repartizat.

Repartizarea cheltuielilor comune prin divizione cu ajutorul cifrelor de echivalenţă

Produsul	Consumul (în unităţi naturale) obţinute	Nivelul cheltuielilor indirecte de repartizat	Nivelul pe produs a caracteristicei esenţiale	Nivelul caracteristicei alese ca bază	Cifra de echivalenţă	Consumul (în unităţi echivalente obţinute	Cota de cheltuieli indirecte ce revine unei unităţi echivalente	Cheltuielile indirecte repartizate
A	1000	x	200	x	$\frac{200}{200} = 1$	1000	x	30000
B	2000	x	300	x	$\frac{300}{200} = 1,5$	3000	x	90000
C	500	x	500	x	$\frac{500}{200} = 2,5$	1250	x	37500
Total	x	157500	x	200	x	5250	$\frac{157500}{5250} = 30$	157500

Fig.nr.52

In acest scop se determină coeficientul de suplimentare (K) prin raportarea totalului cheltuielii indirecte de repartizat (Ch_{ind}) la nivelul total al mărimii alese ca bază de repartizare (ΣB_i, unde i = produsul, lucrarea sau serviciul obţinut).

$$K = \frac{Ch_{ind}}{\sum_{i=1}^{n} B_i}$$

Cheltuiala indirectă aferentă fiecărui produs ($chind_i$) se obţine în urma ponderării coeficientului de suplimentare(K) cu baza de repartizare aferentă acelui produs $chind_i = KB_i$

In funcţie de numărul coeficienţilor de suplimentare întrebuinţaţi pentru repartizarea cheltuielilor indirecte colectate în acelaşi cont sintetic şi de baza folosită se disting, în cadrul acestei metode trei variante:

a) varianta cu un coeficient unic; b) varianta cu coeficienţi multipli şi c) varianta cu coeficienţi selectivi sau electivi.

(a) In cazul aplicării <u>variantei cu un coeficient unic</u>, toate cheltuielile indirecte cu aceeaşi natură, localizate la acelaşi nivel ierarhic, se repartizează după aceeaşi bază, obţinîndu-se astfel un singur coeficient de suplimentare.

In întreprinderile industriale, această variantă se aplică de regulă, la repartizarea-asupra producţiei obţinute şi destinate livrării- a cheltuielilor generale ale întreprinderii.

Coeficientul unic de suplimentare se calculează în funcţie de costul de secţie - bază de suplimentare(vezi fig.nr.53).

indirectă de repartizat.

Repartizarea cheltuielilor comune prin divizione cu ajutorul cifrelor de echivalenţă

Produsul	Cantitatea (în unităţi naturale) obţinută	Nivelul cheltuielilor indirecte de repartizat	Nivelul pe produs a caracteristicei alese ca bază	Nivelul caracteristicei alese ca bază	Cifra de echivalenţă	Cantitatea (în unităţi echivalente) obţinută	Cota de cheltuieli indirecte ce revine unei unităţi echivalente	Cheltuielile indirecte repartizate
A	1000	×	200	×	$\frac{200}{200} = 1$	1000	×	30000
B	2000	×	300	×	$\frac{300}{200} = 1,5$	3000	×	90000
C	500	×	500	×	$\frac{500}{200} = 2,5$	1250	×	37500
Total	×	157500	×	200	×	5250	$\frac{157500}{5250} = 30$	157500

Fig.nr.52

In acest scop se determină coeficientul de suplimentare (K) prin raportarea totalului cheltuielii indirecte de repartizat (Ch_{ind}) la nivelul total al mărimii alese ca bază de repartizare ($\sum B_i$, unde i = produsul, lucrarea sau serviciul obţinut).

$$K = \frac{Ch_{ind}}{\sum_{i=1}^{n} B_i}$$

Cheltuiala indirectă aferentă fiecărui produs ($chind_i$) se obţine în urma ponderării coeficientului de suplimentare(K) cu baza de repartizare aferentă acelui produs $chind_i = KB_i$

In funcţie de numărul coeficienţilor de suplimentare întrebuinţaţi pentru repartizarea cheltuielilor indirecte colectate în acelaşi cont sintetic şi de baza folosită se disting, în cadrul acestei metode trei variante:

a) varianta cu un coeficient unic; b) varianta cu coeficienţi multipli şi c) varianta cu coeficienţi selectivi sau electivi.

(a) In cazul aplicării <u>variantei cu un coeficient unic</u>, toate cheltuielile indirecte cu aceeaşi natură, localizate la acelaşi nivel ierarhic, se repartizează după aceeaşi bază, obţinîndu-se astfel un singur coeficient de suplimentare.

In întreprinderile industriale, această variantă se aplică de regulă, la repartizarea-asupra producţiei obţinute şi destinate livrării- a cheltuielilor generale ale întreprinderii.

Coeficientul unic de suplimentare se calculează în funcţie de costul de secţie - bază de suplimentare(vezi fig.nr.53).

Repartizarea "cheltuielilor generale ale întreprinderii" după metoda suplimentării, varianta cu coeficient unic.

Produsul	Cheltuieli generale ale întreprinderii (de repartizat)	Baza de repartizare (cost de secție)	Cheltuieli generale ale întreprinderii repartizate
A	×	1300 000	91 000
B	×	700 000	49000
C	×	1000 000	70000
Total	210 000	3000 000	210 000
Coeficient de suplimentare	$K = \frac{210\,000}{3000\,000} = 0,07$		

Fig.nr.53

(b) **Repartizarea cheltuielilor indirecte potrivit metodei suplimentării, varianta cu coeficienți multipli** presupune ca în cadrul cheltuielilor indirecte comune, pendinte de un anumit nivel ierarhic, care se colectează prin intermediul aceluiași cont sintetic să se continue regruparea acestora după criterii complementare ajungîndu-se la categorii de cheltuieli cu note esențiale comune mai numeroase.

Astfel, cheltuielile comune secțiilor colectate cu ajutorul contului 52o "Cheltuieli comune ale secțiilor" se pot localiza pe fiecare secție în parte, iar în cadrul acestora pe: cheltuieli cu întreținerea și funcționarea utilajului și cheltuieli generale ale secțiilor. In acest scop contul sintetic colector și de repartizare se desfășoară în analitic în mod corespunzător.

La repartizarea fiecăreia din categoriile de cheltuieli de producție se folosesc baze de suplimentare avînd aceeași natură. Vor rezulta, în consecință, mai mulți coeficienți de suplimentare în funcție de categoriile de cheltuieli de repartizat și de nivelul bazelor (vezi fig. nr.54).

Repartizarea cheltuielilor comune secției după metoda suplimentării, varianta cu coeficienți multipli.

Produsul	Baza de repartizare (retribuții directe)	Secția I					
		Cheltuieli cu întreținerea și funcționarea utilajului			Cheltuieli generale ale secției CGS		
		CIFU de repartizat	K_1	CGS repartizate	CGS de repartizat	K_2	CGS repartizate
A	390000	×	1,5	585000	×	0,4	156000
B	210000	×	1,5	315000	×	0,4	84000
C	300000	×	1,5	450000	×	0,4	120000
Total	900000	1350000	1,5	1350000	360000	0,4	360000
Coeficient de suplimentare		$K_1 = \frac{1350\,000}{900\,000} = 1,5$			$K_2 = \frac{360\,000}{900\,000} = 0,4$		

Fig.nr.54

Scanned with OKEN Scanner

(c) Repartizarea cheltuielilor indirecte potrivit metodei suplimentării, varianta cu coeficienţi selectivi se caracterizează prin faptul că în repartizarea cheltuielilor indirecte cu naturi diferite se aleg cele mai potrivite baze de repartizare, diferite nu numai ca mărime dar şi ca natură.

Astfel, cheltuielile cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor de la nivelul unei numite secţii principale pot fi repartizate proporţional cu numărul orelor maşină de funcţionare pentru fiecare produs, în timp ce cheltuielile generale ale secţiei pot fi repartizate proporţional cu retribuţia de bază directă. Deci baze de naturi diferite.

Aceleaşi rezultate pot fi obţinute şi pe altă cale, aceea a coeficienţilor de structură. Se calculează greutatea specifică (K) a bazei de suplimentare aferente fiecărui produs (i) în totalul bazelor de suplimentare(B) aferente tuturor produselor ($\sum_{i=1}^{n} B_i$).

$$K_i = \frac{B_i}{\sum_{i=1}^{n} B_i}$$

Cu greutatea specifică aferentă produsului se ponderează cheltuiala indirectă de repartizat(Ch_{ind}) obţinîndu-se cheltuiala indirectă pe produs (ch_{ind_i}) (vezi fig.nr.55) $chind_i = Ch_{ind} \cdot k_i$

Repartizarea cheltuielilor generale ale întreprinderii după metoda suplimentării, procedeul coeficienţilor de structură.

Produsul	Baza de repartizare (cost de secţie)	Greutatea specifică	Cheltuieli generale ale întreprinderii de repartizat	Cheltuieli generale ale întreprinderii repartizate	calcul analitic
A	1300000	0,4(3)	x	91000	0,4(3)x210000
B	700000	0,2(3)	x	49000	0,2(3)x210000
C	1000000	0,3(3)	x	70000	0,3(3)x70000
Total	3000000	~1,00	210000	210000	1,00x210000

Fig.nr.55

Cap.V. INVENTARIEREA SI INVENTARUL

Inventarierea - ca demers specializat în determinarea şi consemnarea realităţii faptice a mijloacelor şi resurselor dintr-un perimetru contabil şi inventarul în care se finalizează această acţiune îndeplinesc în procesul de cunoaştere contabilă funcţii distincte şi se realizează după principii şi cu tehnici adecvate.

1. Noţiunea, rolul şi felurile inventarierii.

Acţiunea de inventariere şi inventarul sînt întîlnite încă din antichitate. La început ele se refereau la constatarea faptică, la descrierea şi evaluarea bunurilor corporale ale unui templu, casei regale, unei asociaţii sau unei persoane fizice[x].

Odată cu crearea sistemului de contabilitate în partidă dublă sfera obiectelor supuse inventarierii se lărgeşte. Alături de bunuri corporale şi creanţe sînt supuse inventarierii şi resursele[xx]. Firesc, şi tehnica efectuării inventarierii devine mai complexă.

Cunoaşterea realităţii faptice prin constatare nemijlocită (măsurare, numărare, cîntărire, determinări tehnice) se completează cu aprecierea realităţii datelor, înscrise în documentele doveditoare şi confirmate prin extrase sau punctaje cu clienţii, furnizorii, debitorii şi creditorii.

Normele metodologice privind contabilitatea unităţilor economice prevăd că "obiectul inventarierii îl constituie întregul patrimoniu al unităţii economice sau bugetare, precum şi bunurile aparţinînd altor unităţi care temporar se află în păstrarea sau custodia unităţii care efectuează inventarierea" iar "Scopul principal al inventarierii îl constituie asigurarea integrităţii avutului obştesc, prin verificarea realităţii patrimoniului, stabilirea vinovaţilor pentru eventualele lipsuri constatate şi luarea măsurilor pentru recuperarea pagubelor"[1].

Inventarierea poate fi definită ca ansamblul de operaţii interdependente prin care se stabilesc în urma:numărării, măsurării, cîntăririi, etc., sau - atunci cînd aceste determinări nu se pot face în mod nemijlocit- se apreciază pe bază de documente doveditoare, prin punctaje

x- Un inventar aparţinînd casei regale elamite, descoperit la Susa, datează din secolul al XXX-lea î.e.n. In el se găsesc înscrise cantităţile de arme, drugi de metal, ciocane, obiecte de artă, ţesături etc.,deţinute.(Cf.C.G.Demetrescu, Istoria contabilităţii, Buc., Ed.Stiinţifică, 1972, p.21). In altă zonă de civilizaţie în aşa numitul "mormînt al numerelor" descoperit în apropiere de piramidele de la Gizeh a-a scos la iveală inventarul averii unui om bogat. Ea era alcătuită din 834 boi, 220 vaci, 3234 capre, 760 asini, 974 oi(Cf.D.Voina, Faze din evoluţia contabilităţii, Cluj, 1932, p.11).

xx. In "Tractatus particularis de computis et scripturis" Luca Paciolo rezervă inventarului trei capitole(Cap.II,III şi IV). In modelul de inventar încheiat "cu toate solemnităţile cerute", el cuprinde "toate bunurile mele mobile şi imobile, debite şi credite, pe care le am pe lume, pînă în ziua de astăzi mai sus indicată"(Cf.Luca Paciolo, Tratat de contabilitate în partidă dublă(Versiune românească) Op.cit.p.101).

1. Cf. Norme metodologice privind contabilitatea unităţilor economice, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanţelor nr.595 din 31 dec.1970, Cap.V, art.115.

şi confirmări, mărimea reală, cantitativă, calitativă şi valorică (după caz) avută la momentul respectiv de categoria de mijloace şi de resurse supusă acestui demers.

Rezultatul lucrării de inventariere se consemnează în inventar. Cuvîntul "inventar" derivă de la latinescul "inventarium" cu rădăcina în "inventio- inventionis" şi desemna actul care cuprindea averea unei persoane fizice, descrisă şi evaluată în mod amănunţit.

✗ Funcţiile inventarierii şi rolurile inventarului în demersurile cognitive ale contabilităţii sînt multiple.

✗ O inventariere totală a mijloacelor şi a resurselor făcută la înfiinţarea unităţii constituie un punct sigur de plecare în organizarea contabilităţii.

✗ In cursul ciclului contabil, unele materiale şi unele mărfuri îşi pot pierde din greutate datorită uscării, scuturării, evaporării; îşi pot pierde din calitate datorită învechirii (mărfurile alimentare) sau demodării (confecţiile); sau pot fi distruse ca urmare a calamităţilor naturale ori unor situaţii fortuite. Datorită proceselor biologice, animalele tinere şi animalele la îngrăşat cresc în greutate. Erori de cîntărire, măsurare, numărare, greşeli de calcul şi înregistrare pot genera abateri în plus sau în minus faţă de ceea ce ar trebui să existe conform datelor contabilităţii. In urma sustragerilor şi a deteriorărilor, mijloacele se reduc.

Cunoaşterea modificărilor cantitative, calitative şi valorice intervenite în mărimea elementelor patrimoniale de natura celor de mai sus se poate realiza prin inventarierea urmată de compararea datelor inventarului cu datele contabilităţii.

Delimitarea cheltuielilor aferente producţiei nefinite, predarea şi primirea de gestiuni, modificarea preţurilor conform hotărîrilor organelor competente, comasarea, divizarea şi dizolvarea unităţilor economice reclamă şi ele inventarierea şi întocmirea inventarului.

Asigurarea realităţii bilanţului presupune încorporarea între lucrările premergătoare întocmirii acestui calcul de sinteză a lucrării de inventariere şi aducerea la nivelul evaluării din inventar a soldurilor conturilor desemnate pentru reflectarea elementelor patrimoniale respective.

Inventarierea poate fi efectuată şi la cererea organelor de control sau a organelor împuternicite.

✗ Inventarierea completează informaţiile în legătură cu starea mijloacelor şi resurselor la momentul respectiv (bunuri deteriorate total sau parţial, fără mişcare sau inutilizabile, creanţe şi angajamente cu termen expirat, etc.) precum şi în legătură cu asigurarea condiţiilor de depozitare şi păstrare a tuturor valorilor materiale.

Scanned with OKEN Scanner

Diversitatea scopurilor urmărite prin acţiunile de cunoaştere a situaţiei reale a elementelor patrimoniale, perioadele de timp la care se referă, sfera de cuprindere, generează diversitatea felurilor inventarierii.

Dacă avem în vedere natura elementelor supuse inventarierii, distingem:

a) inventarierea mijloacelor economice de natura bunurilor corporale (mijloace fixe, materiale, obiecte de inventar, mărfuri, ambalaje, produse finite, disponibil în casă etc). Caracteristica inventarierii acestor bunuri corporale o constituie faptul că determinarea situaţiei lor reale se face prin cîntărire, numărare, măsurare, cubare etc. la locul de păstrare şi gestionare. Excepţie fac disponibilităţile din conturile de la bănci unde inventarierea constă în verificarea minuţioasă a documentelor care au stat la baza înregistrării şi a prelucrărilor în conturile respective inclusiv în stabilirea soldurilor;

b) inventarierea mijloacelor aflate în transformare (producţia neterminată, lucrări de investiţii neterminate, cheltuieli anticipate etc.). Determinarea situaţiei reale a acestor categorii de valori se face atît prin constatarea faptică a cantităţilor fizice şi a stadiului de prelucrare în funcţie de care se face evaluarea cît şi pe baza verificării documentelor în care s-au consemnat existenţa şi micşorarea categoriilor de valori respective (cazul cheltuielilor anticipate) cît şi a documentelor care au stat la baza acestor înregistrări;

c) inventarierea mijlcacelor circulante în decontare (creanţelor) constă în cercetarea extraselor care confirmă realitatea soldului creanţei;

d) inventarierea resurselor (resurselor proprii şi resurselor străine). Realitatea acestor resurse la data inventarierii se stabileşte, după caz, prin certificarea soldului resursei străine în angajamente prin extrasele confirmate sau prin documentaţia de finanţare şi creditare în cazul resurselor proprii şi a resurselor străine în credite.

e) inventarierea bunurilor aparţinînd altor unităţi economice (mijloace fixe luate cu chirie, valori materiale primite spre prelucrare sau reparare, valori materiale primite în păstrare sau custodie etc.). Aceste bunuri se inventariază şi se înscriu pe liste separate. O copie de pe listele de inventariere se trimite şi unităţii economice căreia îi aparţin bunurile respective, care comunică eventualele nepotriviri.

Dacă avem în vedere localizarea temporală a activităţii de inventariere distingem: inventarieri periodice şi inventarieri exprese.

● Inventarierile periodice: Patrimoniul unităţii economice se inventariază în mod obligatoriu cel puţin odată pe an. Sînt supuse inventarierii şi în cursul anului: mijloacele băneşti, hîrtiile de valoare, cecurile şi alte valori aflate în casieria unităţii (cel puţin o dată pe lună); decontările cu organul ierarhic superior, cu subunităţile, timbrele şi efectele aflate în depozitele unităţilor de poştă şi telecomunicaţii care efectuează distribuirea acestor valori (cel puţin o dată pe trimestru); mărfurile şi ambalajele la unităţile de desfacere cu amănuntul şi de alimentaţie publică la care vînzarea se face fără bon, cu plata direct la vînzător şi care nu au casă de marcaj (cel puţin de trei ori pe an); mărfurile şi ambalajele de la depozitele de repartizare din alimentaţia publică, la unităţile de desfacere cu amănuntul şi de alimentaţie publică la care vînzarea se face pe bază de bon sau plata se face direct la vînzător fără bon, dar care au casă de marcaj (cel puţin de două ori pe an); materialele, mărfurile şi produsele din centrele de deservire a populaţiei la care desfacerea se face pe bază de bon (cel puţin de două ori pe an); producţia neterminată (la finele perioadei de gestiune pentru care se întocmeşte calculaţia). La unele categorii de mijloace inventarierile pot fi făcute la perioade mai mari decît un an astfel: navele maritime şi fluviale, bibliotecile, discotecile şi filmotecile, plantaţiile pomicole, silvicole sau de protecţie pot fi inventariate o dată la 2 ani; clădirile, construcţiile speciale o dată la 3 ani; locomotivele şi vagoanele de cale ferată, o dată la 5 ani.

• Inventarierile expres se pot efectua: ori de cîte ori intervine o predare- primire de gestiune; ori de cîte ori sînt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune care nu pot fi stabilite cert decît prin inventariere; la cererea organelor de control cu prilejul efectuării controlului sau a altor organe împuternicite; în cazul modificării preţurilor ca urmare a hotărîrii organelor competente; cu prilejul comasării sau dizolvării unităţii economice; ca urmare a unor calamităţi sau unor cazuri fortuite.

După gradul de cuprindere, inventarierea poate fi parţială, generală. Inventarierea parţială cuprinde numai anumite categorii de mijloace şi resurse aparţinînd unor anumite gestiuni. Inventarierea generală priveşte toate mijloacele şi resursele din unităţile economice.

2. Etapele inventarierii

Stabilirea cu anticipaţie a categoriei sau categoriilor de mijloace şi de resurse de inventariat, a limitelor de extindere în cadrul diviziunii gestionare, respectarea cu rigurozitate a normelor metodologice de desfăşurare, respectarea incompatibilităţii efectuării inventarierii de către gestionar, şeful compartimentului supus inventarierii şi contabilii care ţin evidenţa gestiunii respective alcătuiesc principii generale care trebuie respectate în organizarea şi desfăşurarea inventarierii.

In cadrul acţiunii de inventariere se disting trei etape: pregătirea inventarierii; inventarierea propriu-zisă; stabilirea rezultatelor inventarierii şi înregistrarea lor.

2.1. Pregătirea inventarierii se referă la operaţiile cu caracter organizatoric şi de pregătire contabilă prin care se asigură condiţiile desfăşurării normale a operaţiunilor de inventariere propriu-zise. In cadrul acestei etape se stabileşte obiectul inventarierii şi sfera de cuprindere, data începerii şi data terminării operaţiunilor; se numeşte comisia centrală şi comisiile operative de inventariere şi se organizează instruirea acestora. Bunurile ce se vor inventaria se sortează, etichetează, materialele şi mărfurile degradate şi bunurile aparţinînd altor unităţi se separă pentru a putea fi inventariate distinct. Se verifică aparatele de măsură şi control care urmează a fi folosite în determinări iar contabilitatea sintetică şi analitică este adusă la zi.

2.2. Inventarierea propriu-zisă se referă la constatarea, descrierea şi evaluarea mijloacelor şi resurselor în conformitate cu constatările făcute asupra realităţii acestora. Tehnica folosită în acest scop depinde de natura categoriilor de valori inventariate şi situaţia lor la ceas dată. Existenţa bunurilor corporale se constată prin observarea directă la locul de depozitare şi păstrare şi în prezenţa obligatorie a gestionarului sau persoanei care îl reprezintă în mod legal. Inainte de începerea operaţiei de inventariere, gestionarul trebuie să prezinte comisiei de inventariere o declaraţie scrisă din care să rezulte dacă: în afara bunurilor unităţii economice al cărei încadrat este, mai are asupra sa bunuri aparţinînd terţilor; are plusuri în gestiune despre a căror cantitate sau valoare are cunoştinţă; a primit sau a eliberat bunuri fără documente legale; are bunuri nerecepţionate sau care trebuie expediate pentru care s-au întocmit documentele aferente; are documente de primire- eliberare care nu au fost operate la zi în evidenţa gestiunii sau care au fost predate la contabilitate; gestionează valori materiale şi în alte locuri de depozitare; deţine numerar rezul-

tat din vînzarea mărfurilor aflate în gestiunea sa.

Stabilirea stocurilor se face prin numărare, cîntărire, măsurare sau cubare, după caz. La lichidele a căror cantitate faptică nu se poate stabili prin transvazare şi măsurare, conţinutul vaselor - stabilit în funcţie de volum, densitate, compoziţie etc. - se verifică prin scoatere de probe din aceste vase, ţinîndu-se seama de densitate, compoziţie şi de alte caracteristici ale lichidelor, care se constată fie organoleptic, fie prin măsurare sau probe de laborator, după caz.

Materialele de masă ca: ciment în vrac, oţel beton, materiale şi produse agricole etc. a căror inventariere, prin cîntărire sau măsurare, ar necesita cheltuieli importante sau ar conduce la degradarea bunurilor respective, se pot inventaria pe bază de calcule tehnice.

Bunurile corporale care nu se găsesc în momentul inventarierii în unitate, bunurile incorporale şi resursele se constată pe bază de registre sau existenţa lor rezultă din acte de corespondenţă(listele de inventariere trimise de unitatea care le deţine în mod temporar), precum şi din extrasele de cont confirmate(vezi fig.nr.56).

(Faţa)

UNITATEA CREDITOARE _____

_____

Cont _____

Banca

Nr. de înreg._____ din _____

Către _____

_____

EXTRAS DE CONT

Conform dispoziţiilor în vigoare că înştiinţăm că în evidenţele noastre contabile, la data de _____ unitatea dvs. figurează cu următoarele debite:

Documentul (Felul,numărul şi data)	Explicaţii	Suma

In termen de 5 zile de la primire, urmează să ne restituiţi acest extras confirmat pentru suma acceptată, iar în caz de refuz total sau parţial, să anexaţi nota explicativă, cuprinzînd obiecţiile dvs. Prezentul extras de cont ţine loc de conciliere conform procedurii arbitrare

Director, Contabil şef.

L.S.

(Verso)

UNITATEA DEBITOARE: _____

_____

Nr.de înreg. _____ din _____

Către _____

Confirmăm prezentul extras de cont pentru suma de _____ lei pentru achitarea căreia(se va completa după caz):

a) am depus la bancă dispoziţia de plată nr._____ din _____

b) am depus la Oficiul PTT mandatul poştal nr._____ din _____

c) autorizăm Banca _____ ca pe baza dispoziţiei de încasare emisă de beneficiar să deconteze suma din contul nostru nr. _____

Obiecţiile noastre privind sumele din extrasul de cont sînt cuprinse în nota explicativă anexată.

Director, Contabil şef,

L.S.

Fig.nr.56

● Descrierea. Odată cu constatarea elementelor de activ şi de pasiv se face şi descrierea lor în listele de inventariere (vezi fig.nr.57). Acestea se întocmesc pe locuri de depozitare (fabrici, secţii şi depozite), pe gestionari şi categorii de bunuri, cu caracteristicile respective: simbol (nr. de cod) sau număr de inventar, unitatea de măsură care trebuie să fie identice cu cele din contabilitate. În listele de inventariere se înscriu: cantitatea, calitatea, dimensiunile şi orice alte caracteristici care uşurează identificarea bunului respectiv.

Gestiunea		Lista de inventariere a valorilor materiale la data de 1 dec. 198..									Pagina
Nr. crt.	Denumirea valorilor materiale	Cod	U/M	CANTITATI				VALORI			Observaţii
				Stocuri		Diferenţe		Preţ unitar	Diferenţe		
				faptice	scriptice	plus	minus		plus	minus	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Semnătura	Comisia de inventariere					Gestionar			Contabilitate		

Fig.nr.57

Listele de inventariere se semnează pe fiecare filă de către membrii comisiei de inventariere şi de gestionar (iar în cazul gestiunilor colective cu mai multe schimburi de către toţi gestionarii). În cazul predării-primirii gestiunii, acestea trebuie semnate atît de gestionarul predător cît şi de gestionarul primitor. Pe ultima filă a listei de inventariere, gestionarul trebuie să menţioneze dacă toate cantităţile au fost stabilite în prezenţa sa, dacă bunurile respective se află în păstrarea şi răspunderea sa. Dacă are de făcut obiecţii acestea sînt menţionate la sfîrşitul listei de inventariere.

În listele de inventariere se specifică tehnica folosită la constatarea faptelor.

Listele de inventariere pentru bunurile aflate în custodie vor cuprinde numărul şi data actului de custodie şi a documentului de decontare (factura, dispoziţia de plată).

Pentru consemnarea datelor privind inventarierea mijloacelor fixe se foloseşte "lista de inventariere şi de evidenţă a mijloacelor fixe".

Aceasta se întocmeşte din trei în trei ani de către compartimentul financiar-contabil, pe categorii de mijloace fixe, după care se predă responsabilului cu mijloace fixe, pentru a servi ca document de evidenţă tehnic-operativă, pe locuri de folosinţă, dar şi ca document de consemnare anuală a datelor privind inventarierea efectivă a mijloacelor fixe.

● Evaluarea elementelor de activ şi de pasiv constatate şi descrise în listele de inventariere se face cu aceleaşi categorii de preţuri sau costuri cu care sînt evaluate categoriile de valori respective în conturile de gestionare (a mijloacelor sau a resurselor). În felul acesta soldurile conturilor pot fi comparate cu realitatea stabilită prin inventariere. Bunurile inventariate care nu pot fi exprimate în etalon bănesc ca urmare a faptului că pentru producerea lor nu s-a

cheltuit muncă omenească recunoscută de societate ca necesară(păduri, pămînt, iazuri naturale neamenajate etc.) se înscriu în inventar numai în etalon natural.

§ 2.3. Stabilirea rezultatelor inventarierii şi înregistrarea lor, constituie etapa în care se întocmesc situaţiile comparative necesare pentru stabilirea rezultatelor inventarierii precum şi aceea în care se înfăptuiesc operaţiile de regularizare a diferenţelor constatate la inventar şi înregistrarea lor. Determinarea rezultatelor inventarierii, a plusurilor sau a minusurilor, se face direct pe listele de inventariere.

Pentru toate lipsurile şi plusurile, precum şi pentru toate pierderile determinate de îndeplinirea termenelor de prescripţie a creanţelor sau din alte cauze, comisia de inventariere trebuie să primească explicaţii scrise de la încadraţii respectivi.

Pe baza explicaţiilor primite, a documentaţiei cercetate şi în conformitate cu dispoziţiile legale, comisia de inventariere stabileşte caracterul lipsurilor, pierderilor şi deteriorărilor constatate precum şi caracterul plusurilor şi propune modul de regularizare a diferenţelor dintre datele inventarierii şi datele din contabilitate.

Compensarea minusurilor cu plusurile constatate operează sub formă de excepţie.

Pentru a putea opera compensarea este necesar ca plusurile şi minusurile să fie constatate numai la sorturile aceleaşi grupe de produse, ca ele să se fi produs în gestiunea aceleaşi persoane responsabile precum şi ca lipsa şi plusul să se fi produs în aceeaşi perioadă de gestiune. Eventualele diferenţe valorice nefavorabile sînt imputabile persoanelor vinovate. La cantităţi inegale de plusuri şi minusuri, se elimină din calcul sorturile ale căror preţuri pe unitatea de măsură sînt cele mai scăzute. Scăzămintele sau pierderile normale(cunoscute şi sub numele de perisabilităţi) calculate pe baza cotelor legale stabilite prin ordine sau instrucţiuni departamentale sînt maximale şi se acordă atunci cînd lipsa este mai mică, doar în limita pierderii efective nedatorate unor cauze culpabile.

Pentru lipsuri, sustrageri şi orice alte fapte generalizatoare de pagube, atunci cînd acestea constituie infracţiuni, se sesizează de către conducătorul unităţii păgubite, organele de urmărire penală.

Plusurile constatate cu ocazia inventarierii se înregistrează, minusurile necompensate cu plusurile şi neîncadrate în pierderile normale se impută la preţul cu amănuntul aplicabil pentru unitatea socialistă păgubită sau la un preţ calculat pe baza preţului de producţie şi a coeficientului de 1,25, respectiv a preţului de livrare şi a coeficientului de 1,05. In cazul lipsei constatate la mijloace fixe, preţul calculat în funcţie de valoarea de inventar şi coeficientul de 1,25 se diminuează cu uzura stabilită pe bază de probe legale.

In vederea constituirii titlului executoriu(adică a înscrisului prevăzut de lege care permite pornirea şi efectuarea executării silite) conducătorul unităţii emite - în termen de cel mult 60 de zile de la data cînd a luat cunoştinţă de producerea pagubei - decizia de imputare. O lipsă constatată cu prilejul inventarierii nu poate rămîne nesoluţionată un termen mai mare de 60 de zile de la data constatării.

Comisia de inventariere consemnează într-un proces- verbal rezultatele inventarierii, concluziile şi propunerile cu privire la cauzele plusurilor, lipsurilor, pierderilor şi vinovaţii pentru acestea, precum şi propuneri de măsuri. După avizarea dată de conducătorul compartimentului financiar-contabil şi şeful Oficiului juridic, conducătorul unităţii decide asupra propunerilor făcute. Rezultatele inventarierii se înscriu în evidenţa tehnic- operativă şi în contabilitate.

Scanned with OKEN Scanner

Cap.VI-BILANTUL

Intre sintezele realizate în procesul de cunoaştere dimensionat de ştiinţa contabilităţii, privind situaţia economico-juridică a perimetrului de studiu, bilanţul ocupă locul central. In activitatea aparatului financiar-contabil întocmirea bilanţului reprezintă o etapă de vîrf.

1. Noţiunea, felurile şi funcţiile bilanţului.

Originea cuvîntului bilanţ se consideră a fi adjectivul latin "bilanx". Il găsim în limba latină, încă din secolul al V-lea, cu înţelesul "cu două talere"(bi=două; lanx=talere). Din acest adjectiv s-a format, în latineasca medie, cuvîntul "billancium" avînd înţelesul de "cîntar".

Indiferent de ce alt etimon se stabileşte pentru cuvîntul "bilanţ" aproape toţi autorii sînt de acord a-i atribui acelaşi sens acela de cîntar cu două talere. Se scoate astfel în relief faptul că bilanţul redă situaţia economică şi juridică a perimetrului contabil sub forma unei sinteze în care "activul" se găseşte în echilibru cu "pasivul".

In cursul vieţii organismului economico-social sînt numeroase momente în care se întocmesc bilanţuri. In corelaţie cu momentele cele mai semnificative din existenţa entităţii economico-sociale distingem mai multe feluri de bilanţuri: bilanţ iniţial, bilanţuri curente şi bilanţ final.

● Bilanţul iniţial se elaborează la înfiinţarea întreprinderii pe baza inventarului întocmit cu acest prilej. Intr-un asemenea bilanţ nu vom găsi reflectate rezultate financiare.

● Bilanţurile curente sînt acelea care se întocmesc în cursul activităţii din perimetrul contabil. In ele vom întîlni prezentată pe lîngă situaţia mijloacelor, resurselor şi pe aceea a rezultatelor.

● Bilanţul final marchează situaţia entităţii economico-sociale în momentul încetării activităţii ei ca unitate cu independenţă economico-juridică de sine stătătoare.

In cadrul bilanţurilor curente distingem: bilanţuri trimestriale şi bilanţuri anuale.

Dacă avem în vedere modul de realizare - la diversele structuri organizatorice la care se întocmesc bilanţuri - distingem: bilanţuri primare şi bilanţuri centralizatoare.

● Bilanţurile primare sînt acelea care se elaborează la nivelul unităţilor cu personalitate juridică pentru activitatea lor proprie precum şi a unităţilor componente fără personalitate juridică.

● Centralele şi unităţile asimilate acestora centralizează pe ramuri(subramuri) ale economiei naţionale bilanţurile contabile ce cuprind atît activitatea proprie cît şi pe aceea a unităţilor economice cu personalitate juridică din subordine.

Ministerele şi celelalte organe centrale, precum şi consiliile populare judeţene şi al municipiului Bucureşti centralizează pe ramuri (subramuri) bilanţurile contabile ale centralelor şi unităţilor asimilate acestora, precum şi cele ale unităţilor direct subordonate. Se obţin astfel bilanţuri centralizatoare.

Centralizarea mărimilor înscrise în bilanţurile supuse acestei operaţiuni se poate face pe o aceeaşi structură şi aceiaşi indicatori ca şi în bilanţurile supuse prelucrării sau într-o nouă structură şi într-un număr mai redus de indicatori. In cea de a doua variantă are deci loc şi o operaţiune de agregare(unire) a unora din indicatori.

Locul important pe care îl are bilanţul în teoria şi practica contabilităţii se explică prin funcţiile pe care le îndeplineşte el în procesul de cunoaştere şi de informare.

a)Funcţia sistematizatoare sau rezumativă a bilanţului se referă la demersul de generalizare la nivelul mulţimii conturilor de bilanţ a acţiunii de sistematizare a soldurilor conturilor în vederea obţinerii de indicatori valorici cu putere de reflectare sporită, de sistematizare a acestora într-un sistem în măsură să caracterizeze, la momentul dat situaţia economico-juridică a perimetrului contabil respectiv.

Această reducţie asigură cunoaşterii o unitate şi o concizie care permite gîndirii să nu se lase sufocată de mulţimea şi diversitatea datelor obţinute prin sistemul de calcul contabil digrafic.

b)Funcţia informaţională sau referenţială a bilanţului constă în faptul că el oferă o imagine a unui domeniu al realităţii determinat printr-o localizare spaţio-temporală a nivelului elementelor de activ şi de pasiv. Ca model informaţional, bilanţul poate fi folosit în analiza şi controlul situaţiei economico-financiare a perimetrului contabil, în fundamentarea deciziilor şi în elaborarea previziunilor.

Ca o consecinţă a celor de mai sus bilanţul trebuie să fie complet, sincer, clar şi încheiat la timp.

● Completitatea în materie de bilanţ se referă la faptul că din conţinutul pe care trebuie să-l aibă nu trebuie să lipsească nimic ● Bilanţul este sincer atunci cînd informaţiile pe care le furnizează exprimă cu exactitate starea reală a mijloacelor şi resurselor, inclusiv a rezultatelor financiare. Deformarea realităţii poate fi urmarea preluării şi prelucrării eronate sau a interpretării greşite a unor date. Uneori ea poate fi cauzată de minciună. In asigurarea exactităţii informaţiilor un rol important îl au verificarea şi controlul acestora ● Claritatea

bilanţului se referă la modul de prezentare a acestuia astfel încît să se asigure accesul la informaţiile conţinute de bilanţ pentru toţi cei interesaţi.

●Pentru ca informaţiile din bilanţ să ajungă la timp la cei care le vor utiliza, acesta trebuie încheiat la timp, respectîndu-se termenele stabilite pentru depunere.

2. Tehnica întocmirii bilanţului contabil

Operaţiile de întocmire a bilanţului contabil sînt generate de necesitatea asigurării îndeplinirii funcţiilor stabilite bilanţului în procesul de cunoaştere precum şi a calităţilor de care trebuie să se bucure informaţiile acestei sinteze.

Ele pot fi împărţite în două mari categorii şi anume:(1)lucrări premergătoare întocmirii bilanţului contabil şi (2)lucrări legate de sistematizarea posturilor în bilanţ.

2.1 Lucrările premergătoare întocmirii bilanţului

După ce toate operaţiile generatoare de mişcări de valori care au avut loc în cursul perioadei de gestiune, aşa cum au fost ele consemnate în documentele primare, au fost analizate şi înregistrate în ordine cronologică(în Jurnal) şi apoi sistematizate pe conturi(în Cartea-mare) au loc următoarele lucrări premergătoare sistematizării posturilor în bilanţ:

I- Intocmirea balanţelor de verificare primare.

II- Inventarierea şi întocmirea inventarului;

III- Nivelarea conturilor;

IV - Definitivarea calculaţiei şi decontarea costurilor;

V - Operaţiuni de regularizare a evaluărilor, de determinare şi concentrare a rezultatelor;

VI - Inchiderea conturilor;

VII- Intocmirea balanţelor de verificare finale.

(I) Intocmirea balanţelor de verificare primare

Balanţele de verificare elaborate în vederea redactării bilanţurilor curente cuprind datele sistematizate şi prelucrate în conturile registrului sistematic(Cartea-mare).

Sistematizarea priveşte toate operaţiunile contabilizate - accesibile cunoaşterii prin documentarea primară obişnuită - analizate şi prezentate sub formă de articole contabile în registrul cronologic(Jurnal).

Cu acest prilej se descoperă şi se înlătură erorile care au condus la ştirbirea relaţiilor de echilibru - la nivelul tuturor conturilor- între debitul şi creditul acestora precum şi a egalităţilor valorice între mărimile de aceeaşi natură din conturile analitice şi contul sin-

Scanned with OKEN Scanner

tetic supraordinat.

Să considerăm, cu titlu ilustrativ, cazul unei întreprinderi industriale care prezintă situaţia în Cartea- mare ca în tabelul nr.3.

Pe baza datelor din Cartea - mare(tabelul nr.3) se ajunge la o primă balanţă de verificare pe total sume şi solduri finale (tab.nr.4).

(II) Inventarierea şi întocmirea inventarului

Balanţa de verificare arată care a fost evoluţia fiecărei categorii de valori în care a fost divizată materia contabilizată. Evoluţia a fost stabilită pe baza documentaţiei primare analizate. In măsura în care toate operaţiunile generatoare de mişcări de valori exprimabile în bani şi toate schimbările în raporturile economico- juridice cu efecte pecuniare au fost consemnate în documente primare iar acestea au fost în totalitate şi corect prelucrate prin sistemul de conturi,reflectarea este conformă cu evoluţia reală.

De regulă însă, între datele balanţei de verificare şi mărimile corespunzătoare acestora în realitate pot apare nepotriviri. Sesizarea şi determinarea lor se face prin coroborarea cu inventarul întocmit în urma inventarierii.

In afara funcţiei de mai sus, prin inventar se completează cunoaşterea asupra unor aspecte ale mişcărilor de valori(ca de pildă, nivelul producţiei nefinite, sporurile în greutate la animale, pierderile în greutate la unele materiale şi mărfuri datorate uscării, scuturării, evaporării etc.) greu de sesizat altfel.

Inventarierea şi inventarul se înscriu, aşadar, ca lucrare şi respectiv produsul unei lucrări premergătoare întocmirii bilanţului.

Să presupunem că în urma acestei lucrări şi în urma confruntării cu balanţa de verificare s-au constatat următoarele:

(1) La inventarierea mijloacelor fixe din categoria a 3-a s-a constatat un plus de mijloace fixe având valoarea de înlocuire de 3.000 lei şi o uzură(calculată conform gradului de uzură) de 600 lei.

(2) La inventarierea materiilor prime se constată un plus provenit de la comanda A. Preţul de catalog este de 4.000 lei. Cota de cheltuieli de transport- aprovizionare este de 0,03.

(3) La inventarierea depozitului central al întreprinderii se constată un plus de obiecte de inventar. Preţul de catalog este de 5.000 lei. Cota de cheltuieli de transport- aprovizionare este de 0,03.

(4) La inventarierea numerarului din casierie se constată un plus de 100 lei.

(5) In urma inventarierii se constată că ambalajele degradate şi care nu mai pot fi recondiţionate se ridică la 244.650 lei, preţ de fac-

Tabelul nr.3

Cartea - Mare
(forma abreviată)

100 Mijloace fixe

D		C	
Sid	436000000		
	....	.....	
Rd	46000000	12500000	Rc
Tsd	482000000	12500000	Tsc
		469500000	SfdI
	3000	2000	
		469501000	SfdII

101 Uzura mijloacelor fixe

D		C	
		213500000	Sic
	....	....	
Rd	5200000	20320000	Rc
Tsd	5200000	233820000	Tsc
SfcI	228620000		
	500	600	
SfcII	228620100		

200 Materiale

D		C	
Sid	24862000		
	...	....	
Rd	212410000	213900000	Rc
Tsd	237272000	213900000	Tsc
		23372000	SfdI
		4000	
		1000	
		23375000	SfdII

201 Obiecte de inventar în depozit

D		C	
Sid	638000		
	...	....	
Rd	830000	850000	Rc
Tsd	1468000	850000	Tsc
		618000	SfdI
	5000		
		623000	SfdII

202 Obiecte de inventar în folosință

D		C	
Sid	5.158.000		
	...	...	
Rd	805.000	960.000	Rc
Tsd	5.963.000	960.000	Tsc
		5.003.000	Sfd

203 Uzura obiectelor de inventar

D		C	
		2.415.000	Sic
	....	....	
Rd	960.000	1.107.000	Rc
Tsd	960.000	3.522.000	Tsc
SfdI	2.562.000		

204 Cheltuieli de transport-aprovizionare

D		C	
Sid	979.020		
	...	....	
Rd	6.637.350	6.791.325	Rc
Tsd	7.616.370	6.791.325	Tsc
		825.045	SfdI
	150	120	
		7.340	
		30	
		817.945	SfdII

205 Materiale și obiecte de inventar în curs de aprov.

D		C	
Sid	104.000		
	....	....	
Rd	960.000	955.000	Rc
Tsd	1.064.000	955.000	Tsc
		109.000	SfdI

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul nr.3/2

206
Materiale şi obiecte de inventar aflate la terţi

D		C
Sid	6.000	
	...	...
Rd	429.000	435.000 Rc
Tsd	435.000	435.000 Tsc
		ø SfdI

220
Produse finite

D		C
Sid	1o77oooo	
	...	...
Rd	335960000	335100000Rc
Tsd	346730000	335100000Tsc
		11630000SfdI
		10000
		11620000SfdII

221
Diferenţe de preţ la produse finite

D		C
Sid	1.023.150	
	...	....
Rd	29.370.620	29.167.470 Rc
Tsd	30.393.770	29.167.470Tsc
		1.226.300SfdI
	2.555.480	1.054
		2.676.412
TsdII	32.949.250	31.844.936TscII
		1.104.314SfdII

225
Produse,lucrări şi servicii facturate

D		C
Sid	32.530.000	
	...	...
Rd	346.750.000	348.650.000Rc
Tsd	379280.000	348.650.000Tsc
		30.630.000SfdI

226
Diferenţe de preţ la produse, lucrări şi servicii facturate

D		C
Sid	3.090.350	
	...	...
Rd	29.167.470	29.347.082 Rc
Tsd	32.257.820	29.347.082 Tsc
		2.910.738 SfdI
	2.676.412	2.765.918
TsdII	34.934.232	32.113.000 Tsc II
		2.821.232 SfdII

250
Ambalaje

D		C
Sid	2.340.000	
	...	....
Rd	11.300.000	11650000Rc
Tsd	13.640.000	11650000Tsc
		1990000SfdI
		244650
		1745350SfdII

300
Casa

D		C
	5.000	
	...	....
Rd	20.042.280	20.045.280 Rc
Tsd	20.047.280	20.045.280 Tsc
		2.000 SfdI
	100	
		2.100 SfdII

340
Cont curent

D		C
		143050000 Sic
	...	...
Rd	495295515	49413o515Rc
Tsd	495295515	508435515Tsc
SfcI	13140000	

390
Carnete de cecuri cu limită de sumă

D		C
Sid	140.500	
	...	...
Rd	2.134.000	2.156.000 Rc
Tsd	2.274.500	2.156.000 Tsc
		118.500 SfdI

399
Alte valori

D		C
Sid	64.500	
	...	...
Rd	135.500	161.000 Rc
Tsd	200.000	161.000 Tsc
		39.000 SfdI
		500
		38.500SfdII

410
Furnizori

L		C
		9.629.000Sic
	...	...
Rd	250.062.326	252.281.398Rc
Tsd	250.062.326	261.910.398 Tsc
SfcI	11.848.072	

420
Lecontări cu personalul

L		C
		481.000Sic
	...	....
Rd	17.284.000	17.405.000Rc
Tsd	17.284.000	17.886.000Tsc
SfcI	602.000	

430
Lecontări cu bugetul statului

L		C
		245.000Sic
	...	...
Rd	153.201.300	153.421.500Rc
Tsd	153.201.300	153.666.500Tsc
SfcI	465.200	
		200
SfcII	465.300	

431
Decontări privind asigurările sociale

L		C
		364.000Sic
	...	...
Rd	3.257.642	3.156.700 Rc
Tsd	3.257.642	3.520.700 Tsc
SfcI	263.058	

432
Decontări privind amortizările

L		C
	...	...
Rd	15.820.000	15.820.000 Rc
Tsd	15.820.000	15.820.000Tsc

436
Părţi sociale depuse la fondul de dezvoltare economică

L		C
Sid	650.000	
	...	...
Rd	314.280	640 Rc
Tsd	964.280	640Tsc
		963.440 Sfd

440
Decontări între unitate şi organul ierarhic superior

L		C
	...	...
Rd	530.000	530.000 Rc
Tsd	530.000	530.000 Tsc

490
Decontări prim plăţi planificate

L		C
Sid	401.000	
	...	...
Rd	6.500.000	6.530.000 Rc
Tsd	6.901.000	6.930.000 Tsc
		372.000SfdI

Tabelul nr.3/4

494
Decontări din reevaluarea stocurilor

D		C
		265.000 Sic
...		...
Rd	300.000	135.000 Rc
Tsd	300.000	400.000 Tsc
SfcI	100.000	

495
Decontări din operaţiuni în curs de lămurire

D		C
Sid	101.000	
...		....
Rd	69.000	155.000 Rc
Tsd	170.000	155.000Tsc
		15.000SfdI
	500	
		15.500SfdII

498
Debitori

D		C
Sid	98.000	
...		...
Rd	7.832.000	7.710.000Rc
Tsd	7.930.000	7.710.000Tsc
		220.000SfdI
	2.500	
		222.500 SfdII

499
Creditori

D		C
		920.000Sic
...		....
Rd	8.320.000	8.290.000 Rc
Tsd	8.320.000	9.210.000Tsc
SfcI	890.000	
		2.500
SfcII	892.500	

500
Cheltuielile producţiei de bază

D		C
Sid	4.500.000	
...		...
Rd	298.707.332	273.815.120Rc
Tsd	303.207.332	273.815.120Tsc
		29.392.212SfdI
	4.120	
	3.485.033	24.250.000
	1.737.180	
Tsd	308.425.425	298.065.120Tsc
		10.360.305 SfdII

510
Cheltuielile activităţilor auxiliare

D		C
Sid	950.000	
...		...
Rd	9.850.000	8.855.000 Rc
Tsd	10.800.000	8.855.000Tsc
		1.945.000SfdI
		895.000
TsdII	10.800.000	9.750.000Tsc
		1.140.000SfdII

515
Cheltuieli pentru acţiuni sociale

D		C
...		....
Rd	310.000	310.000 Rc
Tsd	310.000	310.000 Tsc

520
Cheltuielile comune ale secţiei

D		C
...		....
Rd	31.428.500	29.809.457Rc
Tsd	31.428.500	29.809.457Tsd
		2.019.043SfdI
	251.990	
	614.000	3.485.033
TsdII	32.294.490	32.294490.Tsc II

Tabelul nr.3/5

521
Cheltuieli generale ale întreprinderii

D		C
	...	....
Rd	18750000	17187500 Rc
Tsd	18750000	17187500 Tsc
		1562500 SfdI
	1030	5150
	178800	1737180
TsdII	18929830	18929830 TscII

530
Cheltuieli anticipate

D		C
Sid	55.000	
	...	...
Rd	650.000	644.000 Rc
Tsd	705000	644.000 Tsc
		61.000 SfdI

540
Decontarea producției

D		C
	...	...
Rd	309.154.520	335.960.000Rc
Tsd	309.154.520	335.960.000Tsc
Sfc	26.805.480	
	24.250.000	2.555.480
TsdII	333.404.520	333.404.520TscII

600
Venituri din activitatea de bază

D		C
	...	...
Rd	477.255.500	477.255.500 Rc
Tsd	477.255.500	477.255.500 Tsc
	2.765.918	
	2.765.918	
TsdII	477.255.500	477.255.500TscI

601
Venituri din alte activități

D		C
	...	...
Rd	12.186.015	12.300.015 Rc
Tsd	12.186.015	12.300.015 Tsc
SfcI	114.000	
	12.200	
	101.800	
TsdII	12.300.015	12.300.015TscII

610
Venituri anticipate

D		C
		2.000 Sic
	...	...
Rd	34.000	36.000 Rc
Tsd	34.000	38.000 Tsc
SfcI	4.000	

611
Venituri de realizat

D		C
		3.000 Sic
	...	...
Rd	17.000	18.000 Rc
Tsd	17.000	21.000 Tsc
Sfc	4.000	

700
Fondul mijloacelor fixe

D		C
		225000000 Sic
	...	...
Rd	23120000	415000000 Rc
Tsd	23120000	264000000 Tsc
SfcI	240880000	
	1500	2400
SfcII	240880900	

701
Fondul mijloacelor circulante

D		C
		49.179.520 Sic
	. . .	. . .
Rd	345.000	1.015.000 Rc
Tsd	345.000	50.224.520 Tsc
SfcI	49.879.520	

705
Fondul de cercetare ştiinţifică, dezvoltare tehnologică şi introducerea progresului tehnic

D		C
	. . .	. . .
Rd	1.827.900	1.827.900 Rc
Tsd	1.827.900	1.827.900 Tsc
SfcI	0	

721
Fondul de participare a oamenilor muncii la realizarea producţiei, a beneficiilor şi la împărţirea beneficiilor

D		C
		610.000 Sic
	. . .	. . .
Rd	610.000	624.700 Rc
Tsd	610.000	1.234.700 Tsc
SfcD	624.700	

730
Rezerve pentru cheltuieli preliminate

D		C
		124.000 Sic
	. . .	. . .
Rd	9.312.300	9.569.450 Rc
Tsd	9.312.300	9.693.450 Tsc
SfcI	381.150	

704
Părţi sociale

D		C
		700.000 Sic
	. . .	. . .
Rd	640	314.280 Rc
Tsd	640	1.014.280 Tsc
SfcI	1.013.440	

719
Alte fonduri

D		C
		6.000 Sic
	. . .	. . .
Rd	4.307.600	4.301.600 Rc
Tsd	4.307.600	4.307.600 Tsc
SfcI	0	

725
Fondul pentru acţiuni sociale

D		C
	. . .	. . .
Rd	310.000	310.000 Rc
Tsd	310.000	310.000 Tsc
SfcI	-	

749
Alte finanţări

D		C
	. . .	. . .
Rd	992.000	992.000 Rc
Tsd	992.000	992.000 Tsc
SfcI	0	

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul nr 3/7

750

D	Beneficii şi pierderi	C
		11.430.000 Sic
	. . .	. . .
Rd	30925000	29.447.082 Rc
Tsd	30925000	40.877.082 Tsc
SfcI	9952082	
	8946	2.765.918
		101.800
TsdII	30933946	43.744.800 TscII
SfcII	12810854	

751

D	Repartizarea beneficiilor	C
Sd	11.010.000	
	. . .	. . .
Rd	11.900.000	11.010.000 Rc
Tsd	22.910.000	11.010.000 Tsc
		11.900.000 SfdI

800

Credite pentru mijloace circulante pe termen scurt

D		C
		1.100.000 Sic
	. . .	. . .
Rd	1.500.000	1.200.000 Rc
Tsd	1.500.000	2.300.000 Tsc
SfcI	800.000	

900

Disponibil din fondul de dezvoltare economică

D		C
Sid	1.210.000	
	. . .	. . .
Rd	12.000.000	12.194.780 Rc
Tsd	13.210.000	12.194.780Tsc
		1.015.220SfdI

901

Disponibil din fondul pentru construcţii de locuinţe şi alte investiţii cu caracter social

D		C
Sid	140.000	
	. . .	. . .
Rd	860.000	1.000.000 Rc
Tsd	1.000.000	1.000.000 Tsc
SfdI	-	

910

Utilaje şi materiale pentru investiţii

D		C
Sid	950.000	
	. . .	. . .
Rd	8.000.000	8.100.000 Rc
Tsd	8.950.000	8.100.000 Tsc
		850.000 SfdI

913

Cheltuieli de transport aprovizionare pentru investiţii

D		C
Sid	23.750	
	. . .	. . .
Rd	130.000	135.220 Rc
Tsd	153.750	135.220 Tsc
		18.530 SfdI

915

Investiţii în curs

D		C
Sid	36.984.000	
	. . .	. . .
Rd	13.300.000	45.000.000 Rc
Tsd	50.284.000	45.000.000 Tsc
		5.284.000 SfdI

918

Investiţii puse în funcţiune

D		C
	. . .	. . .
Rd	45.000.000	45.000.000 Rc
Tsd	45.000.000	45.000.000 Tsc
SfdI	-	

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul nr.3/8

920
Debitori pentru investiţii

D		C
Sid	92.250	
	. . .	. . .
Rd	2.000.000	2.000.000 Rc
Tsd	2.092.250	2.000.000 Tsc
		92.250 SfdI

921
Decontări cu personalul pentru investiţii

D		C
	. . .	. . .
Rd	2.000.000	2.000.000 Rc
Tsd	2.000.000	2.000.000 Tsc
SfcI	-	

922
Furnizori şi antreprenori pentru investiţii

D		C
		260.000 Sic
	. . .	. . .
Rd	9.130.000	9.130.000 Rc
Tsd	9.130.000	9.390.000 Tsc
SfcI	260.000	

923
Creditori pentru investiţii

D		C
	. . .	. . .
Rd	2.004.780	2.064.780 Rc
Tsd	2.064.780	2.064.780 Tsc
SfcI	-	

930
Fond de dezvoltare economică

D		C
		39.000.000 Sic
	. . .	. . .
Rd	44.000.000	12.000.000 Rc
Tsd	44.000.000	51.000.000 Tsc
SfcI	7.000.000	

931
Fond pentru construcţii de locuinţe şi alte investiţii cu caracter social

D		C
		140.000 Sic
	. . .	. . .
Rd	1.000.000	860.000 Rc
Tsd	1.000.000	1.000.000 Tsc
SfcI	-	

001
Mijloace fixe luate cu chirie

D		C
Sid	192.082	
	. . .	. . .
Rd	-	- Rc
Tsd	192.082	- Tsc
		192.082 Sfd

007
Proiecte executate pentru investiţii la care s-a renunţat

D		C
Sid	322.961	
	. . .	. . .
Rd	-	- Rc
Tsd	322.961	- Tsc
		322.961 Sfd

011
Valoarea materiilor primite spre prelucrare sau custodie

D		C
Sid	132.564	
	. . .	. . .
Rd	-	- Rc
Tsd	132.564	- Tsc
		132.564 Sfd

013
Imprimate de valoare cu decontare ulterioară

D		C
Sid	6.990	
	. . .	. . .
Rd	-	- Rc
Tsd	6.990	- Tsc
		6.990 Sfd

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul nr.3/9

o14

Garanţii depuse pe libretе CEC

D		C
Sid	89o.5o8	
	. . .	. . .
Rd	89.946	- Rc
Tsd	98o.454	- Tsc
		98o.454 Sfd

o21

Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare

D		C
Sid	78.622	
	. . .	. . .
Rd	-	6.ooo Rc
Tsd	78.622	6.ooo Tsc
		72.622 Sfd

o24

Plăţi în numerar pentru mărfuri cumpărate din fondul pieţei

D		C
Sid	5.35o	
	. . .	. . .
Rd	6.ooo	1o.447 Rc
Tsd	11.35o	1o.447 Tsc
		9o3 Sfd

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul nr.4/1

BALANTA DE VERIFICARE PRIMARA

la 31 decembrie 1986

Simbol cont	Denumirea conturilor	TOTAL SUME		SOLDURI FINALE	
		DEBITOARE	CREDITOARE	DEBITOARE	CREDITOARE
100	Mijloace fixe	482000000	12500000	469500000	-
101	Uzura mijl.fixe	5200000	233820000	-	228620000
200	Materiale	237272000	213900000	23372000	-
201	Ob.de inv.în dep.	1468000	850000	618000	-
202	Ob.de inv.în folos.	5963000	960000	5003000	-
203	Uzura ob.de inv.	960000	3522000	-	2562000
204	Chelt.transp-aprov.	7616370	6791325	825045	-
205	Mat.şi ob.inv.în curs de aproviz.	1064000	955000	109000	-
206	Mat.şi ob.inv. aflate la terţi	435000	435000	-	-
220	Produse finite	346730000	335100000	11630000	-
221	Dif.de preţ la produse finite	3039377o	2916747o	122630o	-
225	Produse,lucrări şi servicii facturate	379280000	348650000	30630000	-
226	Dif.de preţ la prod. lucr.şi serv.fact.	3225782o	2934708 2	291073-	-
250	Ambalaje	13640000	11650000	1990000	-
300	Casa	2004728o	2004528o	2000	-
340	Cont curent	495295515	508435515	-	13140000
390	Carnete de cecuri cu limită de sumă	2274500	2156000	118500	-
399	Alte valori	200000	161000	39000	-
410	Furnizori	250062326	261910398	-	11848072
420	Decontări cu personalul	17284000	17886000	-	602000
430	Decontări cu bugetul statului	153201300	153666500	-	465200
431	Decontări privind asigurările sociale	3257642	3520700	-	263058
432	Decontări privind amortizările	15820000	15820000	-	-
436	Părţi sociale depuse la fd.dezv.ec.	964280	840	963440	-
440	Decontări între unit.şi org.ierarhic superior	530000	530000	-	-
490	Decontări privind plăţi planificate	8901000	8530000	371000	-
494	Decontări din reevaluarea stocurilor	300000	400000	-	100000
495	Decontări din operaţiuni în curs de lămurire	170000	155000	15000	-
498	Debitori	7930000	7710000	220000	-
499	Creditori	8320000	9210000	-	890000
500	Chelt.activ.bază	303207332	273815120	29392212	-
510	Chelt.activ.auxil.	10800000	8855000	1945000	-
515	Chelt.ptr.acţiuni sociale	310000	310000	-	-

Tabelul nr.4/2

Simbol cont	Denumirea conturilor	TOTAL SUME		SOLDURI FINALE	
		DEBITOARE	CREDITOARE	DEBITOARE	CREDITOARE
520	Chelt.comune ale secţiei	3142859o	288o9457	2619o43	-
521	Chelt.g-le ale întreprinderii	18750000	17187500	1562500	-
530	Chelt.anticipate	705000	644000	61000	-
540	Decontarea prod.	30915452o	335960000	-	268o548o
600	Venituri din activitatea de bază	477255500	477255500	-	-
601	Venit.din alte activităţi	12186o15	123000l5	-	114000
610	Venituri anticip.	34000	38000	-	4000
611	Venit.de realizat	17000	21000	-	4000
700	Fond mijl.fixe	23120000	264000000	-	24o880000
701	Fd.mijl.circul.	345000	5o22452o	-	4987952o
704	Părţi sociale	840	1o14280	-	1o13440
705	Fd.de cercetare şt.,dezv.tehnol.şi introduc.progr.teh.	1827900	1827900	-	-
719	Alte fonduri	43o7600	43o7600	-	-
721	Fd.de particip. a oamen.muncii la realizarea prod.,a benef.şi împărţ. beneficiilor	610000	1234700	-	624700
725	Fd.pt.acţ.soc.	310000	310000	-	-
730	Rezerve pt.chelt. preliminate	9312300	9693450	-	381150
749	Alte finanţări	992000	992000	-	-
750	Benef.şi pierderi	30925000	40877082	-	9952082
751	Repariz.benef.	22910000	11010000	11900000	-
800	Credite pt.mijl. circul.pe termen scurt	1500000	2300000	-	800000
900	Disponibil din fd. de dezv.econ.	13210000	12194780	1015220	-
901	Disponibil din fd. pt.constr.loc. şi alte inv.cu caracter social	1000000	1000000	-	-
910	Utilaje şi mater. pentru invest.	8950000	8100000	850000	-
913	Chelt.transp-apr. pentru invest.	153750	135220	18530	-
915	Invest.în curs	50284000	45000000	5284000	-
918	Invest.puse în funcţiune	45000000	45000000	-	-
920	Debitori pt.inv.	2092250	2000000	92250	-
921	Decont.cu pers. ptr.invest.	2000000	2000000	-	-
922	Furniz.şi antrepr. pentru invest.	9130000	9390000	-	260000
923	Creditori pt.inv.	2064780	2064780	-	-
930	Fond dezv.econ.	44000000	51000000	-	7000000
931	Fd.pt.constr.loc. şi alte inv.cu caracter social	1000000	1000000	-	-
	T O T A L	3841827910	3841827910	5960087o2	5960087o2

Tabelul nr.4/3

Simbol cont	Denumirea conturilor	TOTAL SUME		SOLDURI FINALE	
		DEBITOARE	CREDITOARE	DEBITOARE	CREDITOARE
001	Mijl.fixe luate cu chirie	192082	-	192082	-
007	Proiecte executate pt.inv.la care s-a renunţat	322961	-	322961	-
011	Val.mater.primite spre prelucrare sau custodie	132564	-	132564	-
013	Impr.de valoare cu decont.ulterioară	6990	-	6990	-
014	Garanţii depuse pe librete CEC	980454	-	980454	-
021	Debitori scoşi din activ,urmăriţi în continuare	78622	6000	72622	-
024	Plăţi în numerar pt. mărfuri cumpărate din fd.pieţii	11350	10447	903	-
	TOTAL ct.extra-patrimoniale	1725023	16447	1708576	-

turare. Cota cheltuielilor de transport-aprovizionare aferentă este de o,o3.

(6) La inventarierea depozitului de combustibil se constată o lipsă evaluată la 1ooo lei preţ de înregistrare. Cota de cheltuieli de transport- aprovizionare este de o,o3. Lipsa se încadrează în limita normală de pierderi.

(7) La inventarierea mijloacelor fixe din categoria a 9-a se constată o lipsă evaluată la valoarea de inventar de 2ooo lei. Uzura înregistrată, neprobată legal se ridică la 5oo lei. Lipsa se impută gestionarului la suma de 25oo lei.

(8) La inventarierea depozitului de produse finite se constată o lipsă datorată unei calamităţi naturale. Preţul de producţie este de 1o.ooo lei. Coeficientul de diferenţe de preţ la produse finite este favorabil şi se ridică la o,1o54428.

(9) La inventarierea timbrelor fiscale se constată o lipsă de 5oo lei, rămasă spre soluţionare.

(1o) Producţia nefinită din secţiile auxiliare se ridică la lei, 1.14o.ooo iar aceea din secţiile principale la 1o.36o.3o5 lei.

(III) Nivelarea conturilor. Punerea de acord a datelor din sistemul de conturi cu realitatea înscrisă în inventar presupune analiza contabilă a tuturor nepotrivirilor semnalate, formularea articolelor contabile corespunzătoare(prin care se urmăreşte aducerea existenţelor finale din conturi la nivelul acestora din inventar) şi sistematizarea acestor mişcări în partizile conturilor Cărţii- mari.

Nepotrivirile constatate în aplicaţia noastră generează, în nota de jurnal, următoarele corespondenţe contabile:

		Data				
1	1oo Mijloace fixe	=	Următoarele 7oo Fondul mijloacelor fixe 1o1 Uzura mijloacelor fixe	3.ooo	2.4oo 6oo	
		Data				
2	5oo Cheltuielile producţiei de bază		Următoarele 2oo Materiale 2o4 Cheltuieli de transport- aprovizionare	4.12o	- 4.ooo 12o	
		Data				
3	Următoarele 2o1 Obiecte de inventar în depozit 2o4 Cheltuieli de transport aprovizionare	=	521 Cheltuieli generale ale întreprinderii	- 5.ooo 15o	5.15o	

	Data				
4	300 Casa	=	430 Decontări cu bugetul statului	100	100
	Data				
5	520 Cheltuieli comune ale secției	=	Următoarele 250 Ambalaje 204 Cheltuieli de transp-aproviz.	25199o	- 244.650 7.340
	Data				
6	521 Cheltuieli generale ale întrepr.	=	Următoarele 200 Materiale 204 Cheltuieli de transp.-aproviz.	1.030	- 1.000 30
	Data				
7a	Următoarele 700 Fondul mijl.fixe 101 Uzura mijl.fixe	=	100 Mijloace fixe	- 1.500 500	2.000
	Data				
7b	498 Debitori	=	499 Creditori	2.500	2.500
	Data				
8	750 Beneficii și pierderi	=	Următoarele 220 Produse finite 221 Diferențe de preț la produse finite	8.946	- 10.000 1.054
	Data				
9	495 Decontări din operațiuni în curs de lămurire	=	399 Alte valori	500	500

Din jurnal mișcările de mai sus se sistematizează în Cartea- mare (se vedea consemnările din tabelul nr.3/1- 9 de după soldurile finale

stabilite pentru prima balanţă de verificare).

(IV) Definitivarea calculaţiei şi decontarea costurilor, nu pot fi efectuate decît după ce a avut loc atît inventarierea producţiei nefinite (dacă este cazul) cît şi nivelarea conturilor. Şi iată în principal de ce: Unele diferenţe constatate la inventar pot afecta nivelul consumaţiunilor de valori şi de mărimea lor trebuie să se ţină seama la definitivarea calculaţiei. Pe de altă parte, atunci cînd există, inventarierea producţiei nefinite şi delimitarea cheltuielilor de producţie aferente ei reprezintă o lucrare fără de care nu se poate definitiva calculaţia. In cadrul acestei lucrări premergătoare întocmirii bilanţului are loc şi evaluarea şi delimitarea consumaţiunilor ce privesc perioadele viitoare de gestiune.

In cazul aplicaţiei noastre au loc următoarele operaţiuni:

(1) Decontarea consumaţiunilor efectuate în secţiile auxiliare. Se ţine seama că producţia rămasă neterminată este 1.140.000 lei şi că producţia terminată este evaluată la costul efectiv de 805.000 lei şi are următoarele destinaţii: 12.200 lei reprezintă costul efectiv al lucrărilor şi serviciilor neindustriale executate pentru terţi; 614.000 lei reprezintă costul utilităţilor prestate pentru secţiile principale de fabricaţie iar 178.800 lei reprezintă costul efectiv al lucrărilor executate şi serviciilor prestate pentru nevoile generale ale întreprinderii.

(2) Repartizarea cheltuielilor comune ale secţiilor de 3.485.033 lei asupra producţiei de bază.

(3) Repartizarea cheltuielilor generale ale întreprinderii în sumă de 1.737.180 lei asupra producţiei de bază.

(4) Determinarea costului efectiv al producţiei finite obţinute în cursul lunii ţinînd seama că producţia neterminată a fost evaluată la 10.360.305 lei.

In nota de jurnal corespondenţa care se stabileşte este următoarea:

		Data			
	Următoarele	=	510	-	805.000
1	520 Cheltuieli comune ale secţiei		Cheltuielile activităţilor auxiliare	614.000	
	521 Cheltuielile generale ale întreprinderii			178.800	
	601 Venituri din alte activităţi			12.200	

		Data			
2	5oo Cheltuielile prod.de bază	=	52o Cheltuieli comune ale secţiei	3.485.o33	3.485.o33
		Data			
3	5oo Cheltuielile prod.de bază	=	521 Cheltuielile generale ale întrepr.	1.737.18o	1.737.18o
		Data			
4	54o Decontarea producţiei	=	5oo Cheltuielile producţiei de bază	24.25o.ooo	24.25o.ooo

Mişcările se sistematizează în Cartea- mare(a se vedea Tabelul 3.1-9).

V. Operaţiuni de regularizare a evaluărilor, de determinare şi concentrare a rezultatelor.

In cadrul acestui grup de operaţiuni se cuprind: determinarea diferenţelor de preţ la produse finite, la produse, lucrări şi servicii facturate; determinarea cheltuielilor de desfacere aferente producţiei marfă vîndută şi încasată; determinarea rezultatelor prin intermediul conturilor de venituri finale şi concentrarea acestora în creditul sau debitul contului de rezultate financiare finale 75o "Beneficii şi pierderi" după cum acestea sînt beneficii sau pierderi.

Datele necesare efectuării tuturor acestor calcule se găsesc deja în sistemul de conturi. Astfel:

(1) Din mărimile înscrise în contul 54o "Decontarea producţiei" rezultă că preţul de producţie(creditul contului) este mai mare decît costul efectiv(debitul contului) cu 2.555.48o lei.

(2) Pe baza datelor conturilor 221 "Diferenţe de preţ la produse finite" şi 22o "Produse finite" se stabileşte coeficientul de repartizare a diferenţelor de o,95o28 şi se determină la 2.676.412 lei mărimea absolută a diferenţelor favorabile aferente produselor finite expediate.

(3) După consemnarea diferenţelor de preţ favorabile de lei 2.765.918 aferente produselor expediate şi a cheltuielilor de desfacere[x] în conturile de venituri finale se constată că rezultatul financiar final este favorabil şi se ridică la 2.765.918 lei pentru activitatea de

x - In aplicaţia noastră acestea lipsesc întrucît produsele au stabilit preţul de vînzare în condiţia de franco "depozitul furnizorului".

bază şi 1o2.8oo lei pentru alte activităţi.

Corespondenţa care se stabileşte între conturi în cadrul acestei lucrări premergătoare bilanţului se prezintă în ñota de jurnal astfel:

	Data				
1	221 Diferenţe de preţ la prod.finite	=	54o Decontarea producţiei	2.555.48o	2.55.48o
	Data				
2	226 Diferenţe de preţ la produse,lucrări şi servicii facturate	=	221 Diferenţe de preţ la produse finite	2.676.412	2.676.412
	Data				
3a	6oo Venituri din activitatea de bază	=	226 Diferenţe de preţ la produse,lucrări şi servicii facturate	2.765.918	2.765.918
	Data				
3b	6oo Venituri din activitatea de bază	=	75o Beneficii şi pierderi	2.765.918	2.765.918
	Data				
3c	6o1 Venituri din alte activităţi	=	75o Beneficii şi pierderi	1o1.8oo	1o1.8oo

Din articolele contabile mişcările se sistematizează pe conturi în Cartea mare (a se vedea Tab.3/1-9).

VI. Inchiderea conturilor. Incheierea perioadei de gestiune se marchează prin determinarea şi înscrierea soldului final în acea parte a contului unde sînt consemnate reducerile.

Acest moment al ciclului calculatoriu poate fi marcat şi în registrul cronologic prin formularea unor articole contabile corespunzătoare. In acest scop se introduce în sistemul de conturi ca un mijloc auxiliar "Contul Bilanţ de închidere". El poate servi atît pentru închiderea conturilor de activ şi a conturilor de pasiv cît şi a conturilor extrapatrimoniale atunci cînd acestora li se aplică principiul dublei înregistrări.

Articolele contabile corespunzătoare se formulează astfel:

Scanned with OKEN Scanner

UNITATEA _____

Tabelul nr.6/1

BALANTA DE VERIFICARE
la 31 decembrie 1986

Simb. cont	Denumirea conturilor	Solduri initiale		Rulaj anual		Total sume		Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
100	Mijloace fixe	436000000	-	46003000	12502000	482003000	12502000	469501000	-
101	Uzura mijl.fixe	-	213500000	5200500	20320600	5200500	233820600	-	228620100
200	Materiale	24862000	-	212410000	213897000	237272000	213897000	23375000	-
201	Ob.inv.în depoz.	638000	-	835000	850000	1473000	850000	623000	-
202	Ob.inv.în folos.	5158000	-	805000	960000	5963000	960000	5003000	-
203	Uzura ob.inv.	-	2415000	960000	1107000	960000	3522000	-	2562000
204	Chelt.tr.-aprov.	979020	-	663750o	6798575	761652o	6798575	817945	-
205	Mat.şi ob.inv.în curs de aprov.	104000	-	960000	955000	1064000	955000	109000	-
206	Mat.şi ob.inv. aflate la terţi	6000	-	429000	435000	435000	435000	-	-
220	Produse finite	1077000o	-	335960000	335110000	346730000	335110000	11620000	-
221	Dif.preţ la produse finite	1023150	-	3192610o	31844936	3294925o	31844936	1104314	-
225	Prod.,lucr. şi serv.facturate	32530000	-	346750000	348650000	379280000	348650000	30630000	-
226	Dif.de preţ la prod.,lucr. şi serv.facturate	3090350	-	31843882	32113000	34934232	32113000	2821232	-
250	Ambalaje	2340000	-	11300000	11894650	13640000	11894650	1745350	-
300	Casa	5000	-	20042380	20045280	20047380	20045280	2100	-
340	Cont curent	-	14305000	495295515	494130515	495295515	508435515	-	13140000
390	Carnete de cecuri cu limită de sumă	140500	-	2134000	2156000	2274500	2156000	118500	-
399	Alte valori	64500	-	135500	161500	200000	161500	38500	-
410	Furnizori	-	9629000	250062326	252281398	250062326	261910398	-	11848072
420	Decontări cu personalul	-	481000	17284000	17405000	17284000	17986000	-	602000
430	Decontări cu bugetul statului	-	245000	153201300	153421600	153201300	153666600	-	465300

Tabelul nr.5/2

Simbol cont	Denumirea conturilor	Solduri initiale		Rulaje anuale		Total sume		Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
431	Decont.privind asig.sociale	-	364000	3257642	3156700	3257642	3520700	-	263058
432	Decont.privind amortizările	-	-	15820000	15820000	15820000	15820000	-	-
436	Părţi sociale depuse la fd.de dezv.economic	650000	-	314280	840	964280	840	963440	-
440	Dec.între unit.şi org.ierarhic sup.	-	-	530000	530000	530000	530000	-	-
490	Dec.prin plăţi planificate	401000	-	8500000	8530000	8901000	8530000	371000	-
494	Dec.din reevaluarea stoc.	-	265000	300000	135000	300000	400000	-	100000
495	Dec. din operaţ. în curs de lămurire	101000	-	69500	155000	170500	155000	15500	-
498	Debitori	98000	-	7834500	7710000	7932500	7710000	222500	-
499	Creditori	-	920000	8320000	8292500	8320000	9212500	-	892500
500	Chelt.prod.bază	4500000	-	303925425	29806512o	308425425	29806512o	10360305	-
510	Chelt.activ.aux.	950000	-	9850000	9660000	10800000	9660000	1140000	-
515	Chelt.pt.acţiuni sociale	-	-	310000	310000	310000	310000	-	-
520	Chelt.comune ale secţiei	-	-	32294490	32294490	32294490	32294490	-	-
521	Chelt.gle.ale întreprinderii	-	-	18929830	18929830	18929830	18929830	-	-
530	Chelt.anticipate	55000	-	650000	644000	705000	644000	61000	-
540	Decont.produc.	-	-	333404520	333404520	333404520	333404520	-	-
600	Venituri din act. de bază	-	-	477255500	477255500	477255500	477255500	-	-
601	Venituri din alte activităţi	-	-	12300015	12300015	12300015	12300015	-	-
610	Venituri anticip.	-	2000	34000	36000	34000	38000	-	4000
611	Venit.de realiz.	-	3000	17000	18000	17000	21000	-	4000
700	Fond.mijl.fixe	-	222500000	23121500	41502400	23121500	264002400	-	240880900
701	Fond.mijl.circul.	-	4917952o	345000	1045000	345000	5022452o	-	4987952o

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul nr.5/3

Simb. cont	Denumirea conturilor	Solduri initiale		Rulaje anuale		Total sume		Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
704	Părți sociale	-	700000	840	314280	840	1014280	-	1013440
705	Fd.de cercetare științ.,dez.teh. și introd.progres tehnic	-	-	1827900	1827900	1827900	1827900	-	-
719	Alte fonduri	-	6000	4307600	4301600	4307600	4307600	-	-
721	Fd.de particip. a oamen.muncii la realiz.prod., a benef.și la împ. beneficiilor	-	610000	610000	624700	610000	1234700	-	624700
725	Fd.pt.acțiuni soc.	-	-	310000	310000	310000	310000	-	-
730	Rezrve pt.chelt. preliminate	-	124000	9312300	9569450	9312300	9693450	-	381150
749	Alte finanțări	-	-	992000	992000	992000	992000	-	-
750	Benef.și pierderi	-	11430000	30933946	32314800	30933946	43744800	-	12810854
751	Repartiz.beneficiu	11010000	-	11900000	11010000	22910000	11010000	11900000	-
800	Credite ptr.mijl. circul.pe termen scurt	-	1100000	1500000	1200000	1500000	2300000	-	800000
900	Disp.din fd.dezv. economică	1210000	-	12000000	12194780	13210000	12194780	1015220	-
901	Disp.din fd.pt. constr.loc.și alte inv.cu caracter soc.	140000	-	860000	1000000	1000000	1000000	-	-
910	Utilaje și mater. ptr.investiții	950000	-	8000000	8100000	8950000	8100000	850000	-
913	Chelt.transp.aprov ptr.investiții	23750	-	130000	135220	153750	135220	18530	-
915	Invest.în curs	36984000	-	13300000	45000000	50284000	45000000	5284000	-
918	Invest.puse în funcțiune	-	-	45000000	45000000	45000000	45000000	-	-
920	Debitori pt.inv.	92250	-	2000000	2000000	2092250	2000000	92250	-
921	Dec.cu pers.pt.inv.	-	-	2000000	2000000	2000000	2000000	-	-
922	Furniz.și antrepr. pt.invest.	-	260000	9130000	9130000	9130000	9390000	-	260000

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul nr.3/4

Simbol cont	Denumirea conturilor	Solduri initiale		Rulaje anuale		Total sume		Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
923	Creditori pt.inv.	-	-	2o6478o	2o6478o	2o6478o	2o6478o	-	-
93o	Fd.dezv.economm.	-	39ooooooo	44ooooooo	12ooooooo	44ooooooo	51ooooooo	-	7ooooooo.
931	Fd.ptr.constr.loc. şi alte inv.cu caracter social	-	14oooo	1ooooooo	86oooo	1ooooooo	1ooooooo	-	-
	T O T A L	566648520	566648520	33oo5376o7	33oo5976o7	3867246127	3867246127	571951594	571951594
oo1	Mijl.fixe luate cu chirie	192o82	-	-	-	192o82	-	192o82	-
oo7	Proiecte executate pt.inv.la care s-a renunţat	322961	-	-	-	322961	-	322961	-
o11	Val.mater.primite spre prelucr.sau custodie	132564	-	-	-	132564	-	132564	-
o13	Impr.de val.cu decontări ulter.	699o	-	-	-	699o	-	699o	-
o14	Garanţii depuse pe libreţe CEC	89o5o8	-	89946	-	98o454	-	98o454	-
o21	Debitori scoşi din activ,urmăriţi în continuare	78622	-	-	6ooo	78622	6ooo	72622	-
o24	Plăţi în numerar pt. mărfuri cumpărate din fd.pieţii	535o	-	6ooo	1o447	1135o	1o447	9o3	-
	Total ct.extrapatrimoniale	1629o77	-	95946	16447	1725o23	16447	17o8576	-

Scanned with OKEN Scanner

	Data				
1.	Ct. Bilanț de închidere	=	Următoarele	571.951.594	-
			100 Mijloace fixe		469.501.000
			200 Materiale		23.375.000
			201 Obiecte de inventar în depozit		623.000
			202 Obiecte de inventar în folosință		5.003.000
			204 Chelt.de transp.-aprov		817.945
			205 Mat.și ob.de inv.în curs de aprovizionare		109.000
			220 Produse finite		11.620.000
			221 Diferențe de preț la produse finite		1.104.314
			225 Produse,lucrări și servicii facturate		30.630.000
			226 Diferențe de preț la produse,lucrări și servicii facturate		2.821.232
			250 Ambalaje		1.745.350
			300 Casa		2.100
			390 Carnete de cecuri cu limită de sumă		118.500
			399 Alte valori		38.500
			436 Părți sociale depuse la fondul de dezvoltare economică		963.440
			490 Decontări prin plăți planificate		371.000
			495 Decontări din operațiuni în curs de lămurire		15.500
			498 Debitori		222.500
			500 Cheltuielile producției de bază		10.360.305
			510 Cheltuielile activităților auxiliare		1.140.000
			530 Cheltuieli anticipate		61.000
			751 Repartizarea benef.		11.900.000

	900 Disponibil din fondul de dezv.economică	—	1.015.220
	910/ Utilaje și materiale pt.investiții		850.000
	913 Cheltuieli de transport-aproviz. pentru investiții		18.530
	915 Investiții în curs		5.284.000
	920 Debitori pt.invest.		92.250

Pentru închiderea conturilor de activ

	Data		
Următoarele	=	Ct.Bilanț de închidere	—
101 Uzura mijloacelor fixe			571.951.594
203		228.620.100	
Uzura obiectelor de inventar			
340		2.562.000	
Cont curent			
410		13.140.000	
Furnizori			
420		11.848.072	
Decontări cu personalul			
430		602.000	
Decontări cu bugetul statului			
431		465.300	
Decontări privind asigurările soc.			
494		263.058	
Decontări din reevaluarea stocurilor			
499		100.000	
Creditori			
610		892.500	
Venituri anticip.			
611		4.000	
Venituri de real.			
700		4.000	
Fd.mijl. fixe			
701		240.880.900	
Fd. mijl.circul.			
704		49.879.520	
Părți sociale			
721		1.013.440	
Fd. de participare a oamenilor muncii la realiz. pro.d.,a benef.și la împărțirea benef.			
730		624.700	
Rezerve pentru cheltuieli prelim.			
750		381.150	
Beneficii și pierd.		12.810.854	

	800 Credite pentru mijloace circulante pe termen scurt		800.000
	922 Furnizori şi antreprenori pentru investiţii		260.000
	930 Fd. de dezv.economică		7.000.000
	Pentru închiderea conturilor de pasiv		

VII. Intocmirea balanţelor de verificare finale

Centralizarea celor mai semnificative date pentru fiecare cont sintetic în vederea obţinerii unui tablou sinoptic asupra situaţiei la începutul şi sfîrşitul anului de gestiune precum şi a mişcărilor înregistrate în cursul anului(inclusiv a celor generate de nivelarea conturilor, definitivarea calculaţiei, decontarea costurilor, regularizarea evaluărilor, determinarea şi concentrarea rezultatelor) reclamă întocmirea unei noi balanţe de verificare sintetice. Funcţia ei este şi aceea de a controla preluarea şi prelucrarea corectă sub raport formal a mişcărilor intervenite după elaborarea balanţei de verificare primare. Balanţa de verificare sintetică se completează cu balanţele de verificare analitice

Balanţa de verificare finală întocmită în cadrul exemplului nostru se prezintă în tabelul nr.3/1-4

2.2. Sistematizarea informaţiilor contabile în bilanţ

Trecerea de la situaţia oglindită de soldurile conturilor din sistemul de calcul contabil digrafic - aşa cum se prezintă ea în balanţele de verificare sintetice şi analitice finale - la aceeaşi situaţie reflectată însă prin bilanţ nu înseamnă o simplă transcriere ci reprezintă o continuare a procesului de sintetizare şi de rafinare a reflectării.

Ca atare, bilanţul se prezintă ca un sistem agregat de indicatori în evaluarea cărora sînt respectate anumite principii în funcţie de rolul stabilit acestui calcul de sinteză în procesul de cunoaştere.(A se vedea teoriile bilanţului). In ţara noastră s-a generalizat principiul evaluării substanţei de bilanţ la costul efectiv de procurare sau producţie. Semnificaţia concretă a acestui principiu diferă în raport de substanţa de bilanţ la care se referă(Prezentarea de detaliu s-a făcut în capitolul "Metoda contabilităţii" şi tabelul nr.1).

„Intre indicatori întîlnim atît raporturi de complementaritate cît şi raporturi de ordinare." Primul tip de raporturi se creează între indicatorii situaţi pe aceeaşi treaptă a procesului de sintetizare, pe

cînd cel de al doilea tip se întîlneşte între indicatorii situaţi pe trepte diferite de sintetizare.

Procesul prin care se ajunge de la soldurile conturilor la sistemul de indicatori din bilanţ este divers. Unii dintre indicatori sînt obţinuţi fie prin preluarea soldurilor unor conturi sintetice sau conturi analitice, fie prin agregarea acestor solduri. Alţi indicatori se obţin prin agregarea unor indicatori deja determinaţi. Pentru a opera o distincţie în cadrul lor, pe cei din prima categorie îi vom numi indicatori primari, iar pe cei din a doua, indicatori derivaţi.

In modelul de bilanţ tip pentru unităţile economice, majoritatea indicatorilor primari se obţin în urma preluării sau prelucrării soldurilor conturilor sintetice. Totuşi, atunci cînd indicatorul primar din bilanţ prezintă note specifice care nu sînt reţinute de către conturile sintetice ci numai de către conturile analitice, preluarea şi prelucrarea se face pe baza acestora. Aşa este cazul indicatorilor:"Debitori interni" şi "Debitori externi", "Furnizori interni" şi "Furnizori externi", "Creditori interni" şi "Creditori externi", "Fondul mijloacelor circulante" şi "Fondul baracamentelor şi amenajărilor provizorii".

Atunci cînd conţinutul unui indicator primar din bilanţ este identic cu conţinutul unui cont sintetic sau a unui cont analitic nu este necesară nici o prelucrare în afara contului. In bilanţ se preia sub formă de indicator primar soldul contului. Aşa este de pildă cazul indicatorului din activ "Cheltuieli de circulaţie" care reprezintă soldul debitor al contului de activ 5o1 "Cheltuieli de circulaţie" ori a indicatorului din pasiv "Rezerve pentru cheltuieli preliminate" care reprezintă soldul creditor al contului de pasiv 73o "Rezerve pentru cheltuieli preliminate".

Cînd sfera unui indicator primar din bilanţ este mai largă decît sfera unui singur cont(sintetic sau analitic) indicatorul se obţine prin însumarea algebrică a soldurilor conturilor care acoperă acest conţinut. De pildă, în determinarea mărimii indicatorului primar de activ "Produse finite" se însumează algebric soldurile conturilor sintetice 22o "Produse finite" şi 221 "Diferenţe de preţ la produse finite" precum şi a acelei părţi din soldul contului 224.o2 "Produse şi semifabricate în păstrare sau custodie la terţi" care se referă la produse finite. Atunci cînd procesul de rafinare a reflectării o solicită, în stabilirea mărimii unor indicatori primari se conjugă prelucrarea soldurilor conturilor din aceeaşi serie cu soldul conturilor din seria opusă. Astfel, pentru a avea reflectate în bilanţ mijloacele fixe la valoarea rămasă neamortizată în momentul respectiv - valoare considerată ca reală - din soldul debitor al contului 1oo "Mijloace fixe" - unde existentul este exprimat în valoare de inventar - se scade soldul contului 1o1 "Uzura mijloacelor fixe" care se apreciază că exprimă deprecierea suferită de mijloacele

fixe. In mod similar se procedează în cazul obiectelor de inventar în folosinţă, a mărfurilor şi a ambalajelor.

Indicatorii derivaţi se obţin prin agregarea unor indicatori deja determinaţi. In modelul bilanţului tip pentru unităţile economice putem întîlni - pentru o anumită parte a substanţei de activ şi de pasiv - indicatori derivaţi la care s-a ajuns printr-o reiterare repetată a procesului de agregare. De pildă indicatorul primar din activ "clienţi" cunoaşte o primă agregare în indicatorul derivat "Creanţe". La rîndul lui printr-o nouă agregare aceasta se regăseşte în structura indicatorului derivat superior ordinat, "Mijloace circulante". Printr-o a treia agregare mărimea acestui indicator se regăseşte în structura indicatorului derivat supraordinat "Mijloace circulante şi alte active". In fine o ultimă reiterare a procesului de agregare a acestui ultim indicator conduce la un nou indicator derivat "Total activ" în care cel de mai înainte se prezintă ca o parte.

Modelul de agregare a indicatorilor în cadrul bilanţului tip al unităţilor economice se prezintă în figura nr.58 unde fiecare indicator este reprezentat prin numărul rîndului pe care îl ocupă în formularul modelului tip de bilanţ(tabelul nr.6).

Bilanţul ce se întocmeşte în cadrul sistemului de informaţii contabile din ţara noastră prezintă nivelul sistemului de indicatori din bilanţ în două momente apreciate ca fiind reprezentative pentru cunoaşterea evoluţiei vieţii economico-financiare a organismului cercetat: momentul de la începutul anului şi momentul de la finele perioadei pentru care se încheie acesta. Pentru începutul anului, nivelurile indicatorilor se preiau din bilanţul anual încheiat pentru anul precedent. Dacă nu dispunem de un asemenea bilanţ ori dacă s-au produs schimbări în structura ori conţinutul indicatorilor atunci nivelul acestora se determină prin preluarea şi prelucrarea datelor din sistemul de conturi.

Pentru exemplificare, prin preluarea şi prelucrarea soldurilor conturilor cuprinse în balanţa de verificare finală(tabelul nr.5) s-a ajuns la sistematizarea care se întîlneşte în bilanţurile unităţilor economice din ţara noastră(vezi tabelul nr.6).

Schemele de bilanţ elaborate de întreprinderile din celelalte ţări socialiste nu diferă esenţial în privinţa conţinutului de schema de bilanţ din ţara noastră. In ţările capitaliste contabilii pregătesc trei feluri de dări de seamă principale: bilanţul, contul de profit şi pierdere şi darea de seamă privind costurile de producţie.

Bilanţul întocmit pe baza planului de conturi reprezintă o dare de seamă privind activul, pasivul în sens restrîns de obligaţii şi valoa-

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul nr. 6.

RAMURA
SUBRAMURA
JUDEȚUL

MINISTER - CONSILIU POPULAR DEPARTAMENT
CENTRALA
UNITATEA
ADRESA
TELEFON
10

BILANȚ

întocmit la 31 dec. 1986

- în lei x -

ACTIV	Nr. rd	Sold la: început anului	Sold la: sfîrșitul perioadei
A	B	1	2
A. MIJLOACE FIXE (VALOAREA RAMASĂ NEAMORTIZATA) 02-03	01	222500000	240880900
Valoarea de inventar a mijloacelor fixe (ct 100)	02	436000000	469501000
Uzura mijloacelor fixe (ct 101)	03	213500000	228620100
B. MIJLOACE CIRCULANTE ȘI ALTE ACTIVE (05 + 24)	04	77823520	80720594
Mijloace circulante (06 la 16 + 17 + 22 + 23)	05	77173520	79765154
Materiale (ct 200 + 201 + 202 - 203 + 204 + 205 + din ct. 206 + 207 + 292 + 293 - 294 + 295 + 296)	06	29332020	27365945
Producție neterminată și semifabricate (ct 500 + 510 + 512 + 222 + 223 + din ct. 224)	07	5450000	11500305
Cheltuieli anticipate (530 + 531)	08	55000	161000
Produse finite (ct. 220 + 221 + 224)	09	9746850	10515686
Mărfuri (ct 230 + 231 + 234 + 236 - 239)	10		
Ambalaje (ct. 250 - 251)	11	2340000	1745350
Animale (ct. 210 + 211 + 212 din ct. 206)	12		
Produse, lucrări și servicii facturate și mărfuri expediate (ct 228 + 229 + 239)	13	29439650	27808768
Cheltuieli de desfacere (circulație) (ct 501)	14		
Barocamente și amenajări provizorii (ct 290)	15		
Disponibil la bănci și alte mijloace bănești (ct 300 + 310 + 311 + 318 + 319 + 321 + 322 + 329 + 340 + 350 + 354 + 355 + 356 + 358 + 359 + 380 + 382 + 389 + 480 + 481)	16	210000	159100
Creanțe (18 la 21)	17	499000	593500
Clienți (ct 400 + 401 + 452)	18		
Debitori interni (din ct. 498)	19	98000	222500
Debitori externi (din ct. 498 + 455)	20		
Alte creanțe (ct 407 + 411 + 413 + 414 + 490)	21	401000	371000
Decontări cu bugetul statului (din ct 430)	22		
Alte decontări (ct 431 + 432 + 433 + 436 + 440 + 441 + 442 + 444 + 450 + 451 + 492 + 493 + 494 + 495 + 497)	23	101000	15600
Alte active (25 la 30)	24	650000	963440
Decontări privind fondul de regularizare a influențelor conjuncturale (din ct. 434)	25		
Alte decontări privind activit. de comerț exterior (ct. 435 + 437)	26		

PASIV	Nr. rd.	Sold la: început anului	Sold la: sfîrșitul perioadei
A	B	1	2
A. RESURSE PENTRU MIJLOACE FIXE	61	222500000	240880900
B. RESURSE PENTRU MIJLOACE CIRCULANTE ȘI ALTE PASIVE (63 + 87)	62	77403520	79817740
Resurse pentru mijloace circulante (64 + 69 la 71 + 72 + 81 la 86)	63	76703520	78804300
Resurse proprii (65 la 68)	64	49179520	49879520
Fondul mijloacelor circulante (ct 701.01 + 701.02 + 701.03)	65	49179520	49879520
Fondul pentru cercetare științifică, dezvoltare tehnologică și introducerea progresului tehnic (ct. 705)	66		
Fondul pentru organizare de șantier (ct 712)	67		
Fondul barocamentelor și amenajărilor provizorii (ct. 701.04)	68		
Credite bancare pe termen scurt (din ct. 340 și 800 + ct 810 + 811 + 812)	69	15405000	13940000
Credite bancare pe termen mijlociu și lung (din ct. 803 + ct 816)	70		
Credite bancare nerambursate la scadență (din ct 802 și 804 + 815 + 817)	71		
Obligații (73 la 80)	72	11374000	13970930
Furnizori interni (din ct. 410)	73	9629000	11848072
Furnizori externi (ct. 454)	74		
Creditori interni (din ct. 499)	75	920000	892500
Creditori externi (din ct. 499 + 453)	76		
Decontări cu bugetul statului (din ct. 430)	77	245000	465300
Decontări cu asigurările sociale (ct 431)	78	364000	263058
Decontări privind amortizările (ct 432)	79		
Alte obligații (ct 408 + 411 + 413 + 420 + 433 + 440 + 441 + 442 + 443 + 444 + 448 + 450 + 451 + 490 + 492 + 493 + 494 + 497)	80	216000	502000
Rezerve pentru cheltuieli preliminate (ct 730)	81	124000	381150
Fond de participare a oamenilor muncii la realiz. prod., beneficiilor și împărțirea beneficiilor (ct. 721)	82	610000	624700
Fond de premiere (ct. 720)	83		
Fonduri la dispoziția centralei (ct. 714)	84		
Alte fonduri și venituri anticipate și de realizat (ct 610 + din ct 611 + 719)	85	11000	8000
Alte finanțări (ct 749)	86		

x Unitățile socialiste întocmesc bilanțul în mii lei

Scanned with OKEN Scanner

- în lei -

ACTIV	Nr rd.	Sold la: începutul anului	Sold la: sfîrșitul perioadei
A	B	1	2
Mijloace și cheltuieli la subunitățile din străinătate	27		
Participații externe (ct 395)	28		
Mijloace și cheltuieli pt. acțiuni finanțate de la buget (din ct 200 + 204 + 513)	29		
Mijloace și cheltuieli pentru acțiuni sociale (din ct 200 + + 201 + 202 - 203 + 204 + 399 + 498 + 515)	30	650000	963440
C. MIJLOACE ȘI CHELTUIELI PENTRU INVESTIȚII (32 la 37)	31	39400000	7260000
Investiții în curs (ct 915)	32	36984000	5284000
Investiții puse în funcțiune (ct 918)	33		
Utilaje și materiale pt. investiții (ct 910 + 913)	34	973750	868530
Disponibil pentru investiții (ct 900 + 901 + 902 + 903 + 904)	35	1350000	1015220
Debitori pentru investiții (ct. 920)	36	92250	92250
Sume avansate pentru finanțarea investițiilor la întreprinderi noi și dezvoltări importante (ct. 924)	37		
Alte mijloace pentru investiții (ct 914 + 917 + 918)	38		
D. VĂRSĂMINTE, PRELEVĂRI ȘI PIERDERI (40 la 44)	39	11010000	11900000
Vărsăminte și prelevări din beneficii (ct 751)	40	11010000	11900000
Pierderi din anul curent (ct 750)	41		
Pierderi neacoperite din anii precedenți (din ct. 750)	42		
Pierderi din calamități din anul curent neacoperite (din ct. 752)	43		
Pierderi din calamități din anii precedenți neacoperite (din ct. 752)	44		
TOTAL ACTIV (01 + 04 + 31 + 39)	45	350733520	340769494

PASIV	Nr. rd.	Sold la: începutul anului	Sold la: sfîrșitul perioadei
A			
Alte pasive (88 la 93)	87	700000	1013440
Decontări privind fondul de regularizare a influențelor conjuncturale (ct. 434)	88		
Alte decontări privind activitatea de comerț exterior (ct 435 + 437)	89		
Resurse pentru mijloace și cheltuieli la subunitățile din străinătate	90		
Fond pentru participații externe (ct 717)	91		
Finanțarea unor acțiuni de la buget (ct 742)	92		
Alte fonduri (ct 704 + 725)	93	700000	1013440
C. RESURSE PENTRU INVESTIȚII (95 la 100)	94	39400000	7260000
Fondul de dezvoltare economică, fondul pentru construcții de locuințe și alte investiții cu caracter social și fondul pentru construcții de locuințe din fondurile statului (ct 930 + 931 + 934)	95	39140000	7000000
Fondul pentru finanțarea investițiilor la întreprinderi noi și dezvoltări importante (ct 932)	96		
Credite pentru investiții (ct 940 + 941 + 942 + 945 + 946)	97		
Credite pentru investiții din resurse externe (ct 947)	98		
Creditori și decontări pentru investiții (ct 921 + 922 + 923 + 925 + 926)	99	260000	260000
Sume avansate pentru finanțarea investițiilor la întreprinderi noi și dezvoltări importante (ct 924)	100		
Alte fonduri pentru investiții (ct 933 + 939)	101		
D. BENEFICII (103 la 106)	102	11430000	12810854
Beneficii (ct 750)	103	11430000	12810854
Credite pentru pierderi din anul curent (din ct. 800 + 802)	104		
Credite pentru pierderi din anii precedenți (ct 800)	105		
Credite pentru pierderi din calamități (din ct 800)	106		
TOTAL PASIV (61 + 62 + 94 + 102)	107	350733520	340769494

Conducătorul unității

Conducătorul compartimentului financiar contabil

Vizat: organele bancare

TABLOUL
agregării indicatorilor în bilanțul tip

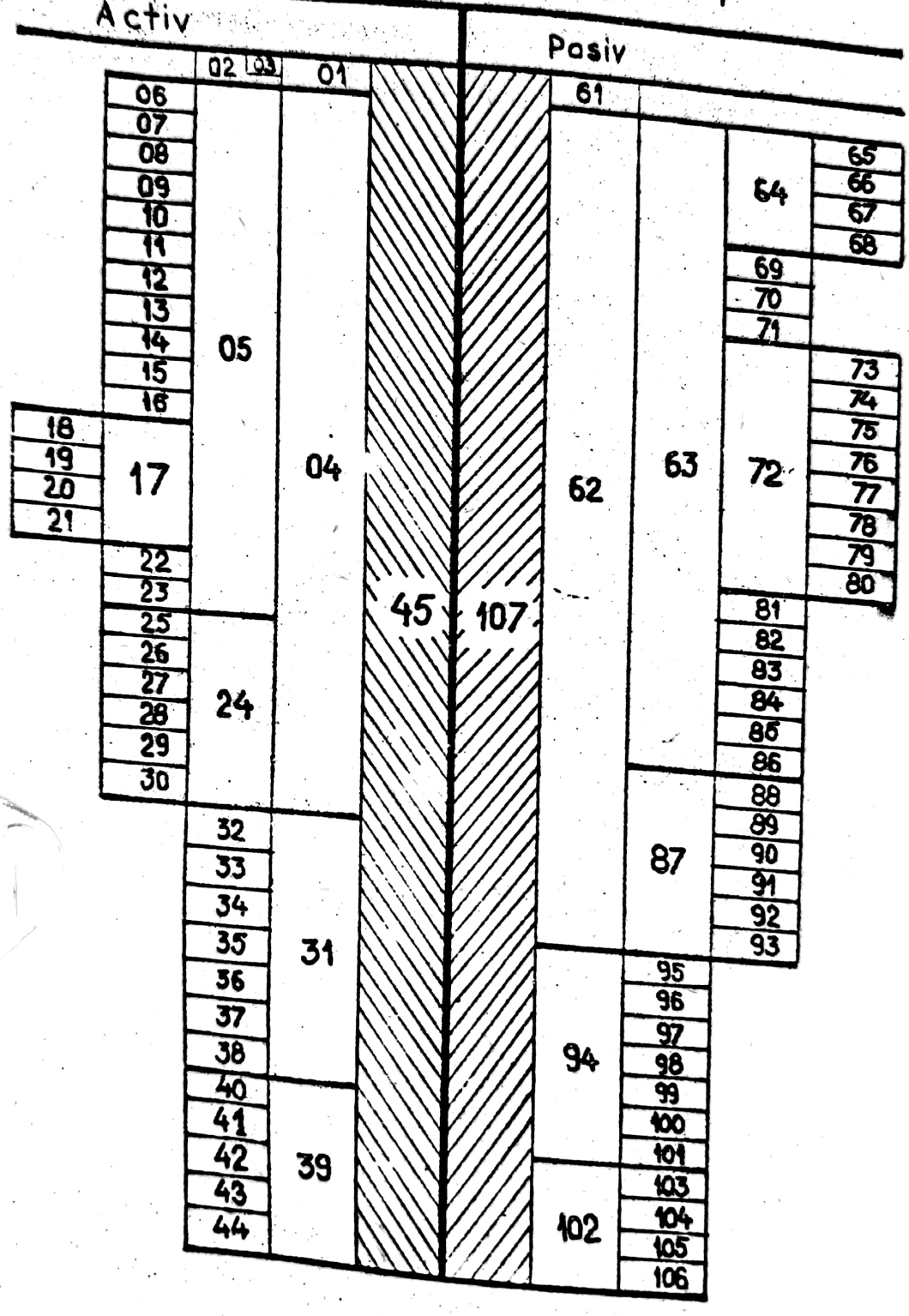


Fig. nr. 58

Scanned with OKEN Scanner

rea netă(adică capitalul propriu şi rezultatul).

Activul se structurează pe indicatori în ordinea lichidităţii iar în pasiv în ordinea exigibilităţii.

2.3. Corelaţii în bilanţ

Un control logic al respectării metodologiei de elaborare a bilanţului se poate realiza şi prin cercetarea corelaţiilor de ansamblu şi de structură în care trebuie să se găsească cele două părţi ale bilanţului. In literatura de specialitate ele sînt cunoscute sub numele de corelaţii pe orizontală.

Respectarea principiului dublei reprezentări a materiei reflectate de contabilitate prin sistemul conturilor patrimoniale se pune în evidenţă prin egalitatea:

(1) Total activ = Total pasiv

$$\sum_a = \sum_p$$

Corelaţii se pot stabili şi între indicatorii aparţinînd celor două părţi ale bilanţului, situaţi pe alte trepte de agregare.

In modelul de bilanţ tip[x] pentru unităţile economice întîlnim patru indicatori aflaţi pe prima treaptă de subordonare în raport cu "Total activ" şi patru indicatori aflaţi pe prima treaptă de subordonare în raport cu "Total pasiv". Şi unii şi alţii sînt simbolizaţi cu primele patru litere mari ale alfabetului. In mod normal între ei trebuie să existe următoarele corelaţii:

(2) $A_a = A_p$ adică "Mijloace fixe" la valoarea rămasă neamortizată trebuie să fie egale cu "(Re) Surse pentru mijloace fixe" întrucît în cei doi indicatori se concentrează soldurile conturilor de activ şi de pasiv care reflectă existentul şi mişcările în mijloacele fixe şi în resursele acestora.

(3) $C_a = C_p$ adică "Mijloace şi cheltuieli pentru investiţii" (C_a) = "(Re) Surse pentru investiţii"(C_p). Egalitatea se obţine ca urmare a faptului că atît existentul iniţial de mijloace şi de resurse destinate investiţiilor cît şi sporirile şi reducerile ulterioare(inclusiv consumaţiunile) sînt reflectate numai cu conturi din clasa 9 "Investiţii" iar soldurile finale ale tuturor conturilor din această clasă se regăsesc, după natura lor, în unul din cei doi indicatori.

(4) $B_a + D_a = B_p + D_p$ adică "Mijloace circulante şi alte active" (B_a) + "Vărsăminte, prelevări şi pierderi"(D_a) = "(Re) Surse pentru mijloace circulante şi alte pasive"(B_p) + "Beneficii"(D_p).

Valoarea de adevăr a acestei corelaţii rezidă din respectarea primelor trei corelaţii.

---

x - Avem în vedere modelul prezentat în tabelul nr.6 întocmit în baza Legii nr.lo din 1986, valabil pentru anul 1987.

(4.1) Dacă în cadrul acestei corelaţii $B_a = B_p$ atunci $D_a = D_p$ şi înseamnă că toate acumulările băneşti constituite pe seama beneficiilor realizate au fost vărsate sau prelevate pe destinaţiile ori pentru constituirea fondurilor legale.

(4.2) Dacă $B_a > B_p$ atunci $D_a < D_p$ iar diferenţa reprezintă acumulări băneşti constituite pe seama beneficiilor rămase nevărsate ori neprelevate pînă în momentul întocmirii bilanţului şi reflectate în B_a.

Potrivit actualului mecanism economico-financiar vărsămintele şi prelevările planificate a se efectua în cursul anului sînt sub nivelul beneficiilor planificate. In aceste condiţii corelaţia de mai sus este normală pentru toate unităţile economice care realizează sau depăşesc planul de beneficii.

(4.3) Dacă $D_a > D_p$ atunci $B_a < B_p$. Diferenţa reprezintă echivalentul mijloacelor circulante care, fie că au fost vărsate sau prelevate în contul beneficiilor care nu s-au realizat, fie că au devenit consumaţiuni - pierderi şi a căror acoperire cu resurse nu a fost dispusă încă.

3. Teoriile bilanţului

Căutarea unor soluţii pentru creşterea valorii informaţionale a bilanţului, sporirea rolului său în conducerea activităţii economice au reprezentat imboldurile majore în cercetarea bilanţului.

Inceputurile în elaborarea unei teorii asupra bilanţului sînt marcate de către W. Osbahr care în lucrarea "Die Bilanz vom Standpunkt der Unternehmung" apărută în 1918, părăsind baza juridică şi comercială a cercetărilor asupra bilanţului de pînă la el, face o expunere a problemelor bilanţului din punct de vedere al întreprinderii. El priveşte întreprinderea nu numai prin prisma şi cerinţele întreprinzătorului ci şi a nevoilor întregii economii naţionale. Din punct de vedere al bilanţului "averea" trebuie privită ca o sumă de valori exprimată în bani a tuturor bunurilor concrete şi a drepturilor juridice ce se găsesc într-o întreprindere, fără a se ţine seama de eventualele datorii ale întreprinderii respective. Din punct de vedere al bilanţului, capitalul (în sensul de capital propriu) se găseşte în aceeaşi situaţie ca şi obligaţiile, cu precizarea că el reprezintă drepturile juridice de proprietate ale întreprinzătorului asupra bunurilor ce alcătuiesc averea întreprinderii, formînd baza de calculaţie pentru eventualele beneficii sau pierderi. W. Osbahr nu face o cercetare sistematică asupra problemei evaluării în bilanţ, de aceea concepţia sa, deşi face primele începuturi, nu se ridică la exigenţele unei teorii a bilanţului şi primul care va emite o asemenea teorie va fi profesorul Eugene Schmalenbach de la Universitatea din Colonia.

Teoriile bilanţului nu au nimic comun şi nu îşi propun să explice sau să fundamenteze tehnica întocmirii bilanţului ci ele urmăresc să arate scopul bilanţului, iar în funcţie de acesta să fundamenteze conţinutul lui şi modul de evaluare a acestui conţinut astfel încît acesta să devină principal sistem de informaţii şi date în munca de analiză şi conducere a entităţii economico- sociale reflectate de el.

In ultimii 60 de ani s-au formulat numeroase asemenea teorii. Printre cele mai importante sînt: teoria bilanţului dinamic, teoria bilanţului static, teoria bilanţului organic, teoria bilanţului integral, teoria bilanţului aur, teoria bilanţului nominal, teoria bilanţului eudinamic, teoria bilanţului pagatoric, teoria realităţii bilanţului.

● Teoria bilanţului dinamic a fost elaborată de către profesorul Eugene Schmalenbach. După îndelungate studii făcute asupra bilanţului şi publicate încă din 1906 în revista pe care o conducea "Zeitschrift für handels wissenschaftliche Forschung" E. Schmalenbach publică, în 1919, lucrarea "Grundlagen dynamischer Bilanzlehre". Intrucît fixează bilanţului doar un singur scop, această teorie este cuprinsă în grupa teoriilor moniste.

In concepţia dinamică esenţa şi raţiunea bilanţului este calculaţia rezultatelor. Beneficiul este o manifestare dinamică a exploatării şi reprezintă plusul de venituri faţă de cheltuielile făcute de întreprindere.

Cheltuieli pe feluri Beneficii	Venituri pe surse de venituri

Bilanţul este privit ca un mijloc ajutător pentru calcularea beneficiului, în spiritul aflării rentabilităţii unei întreprinderi. Acesta trebuie să indice în mod vădit urcarea sau coborîrea rentabilităţii întreprinderii. In acest context, se acordă o importanţă deosebită conturilor delimitative şi conturilor rectificative prin care veniturile şi cheltuielile sînt localizate pe perioade de gestiune iar supra sau subevalurările în mijloace şi resurse sînt evitate.

E. Schmalenbach nu tratează beneficiul ca un tot general, ci în părţile lui componente care să indice continuu felul cum se dezvoltă şi acţionează diferitele forţe ale întreprinderii. Schmalenbach examinează modul de calculaţie al beneficiilor prin aşezarea faţă în faţă, pe de o parte a realizărilor şi plăţilor iar pe de altă parte a cheltuielilor şi încasărilor.

Mijloacele şi resursele sînt considerate ca posturi tranzitorii, ele modificîndu-se de la un bilanţ la altul. De aceea, evaluarea elementelor de bilanţ trebuie să se facă în aşa fel încît beneficiul provenit din activitatea economică să poată fi comparat cu rezultatele altor perioade. Criteriile de evaluare trebuie să fie unitare pentru aceleaşi categorii de valori şi conservate de la o perioadă la alta pentru a se putea asigura comparabilitatea în timp a rezultatelor precum şi analiza dinamicii mijloacelor şi resurselor.

Intre adepţii acestei teorii îi întîlnim pe Mahlberg, Wald şi Heplenstein. Alţi autori, între care H. Sommerfeld şi Erich Kostol, dezvoltă principiile bilanţului dinamic în variantele teoriei bilanţului eudinamic şi a teoriei bilanţului pagatoric.

● Teoria bilanţului eudinamic, dezvoltată din teoria bilanţului dinamic de către H. Sommerfeld în lucrarea "Eudynamische Bilanzlehre" (1936) este tot o teorie monistă, o teorie de evaluare centrată pe principiul prudenţei maxime.

Se consideră că substanţa întreprinderii trebuie să se bucure de o conservare necondiţionată. De aceea trebuie să se excludă posibilitatea distribuirii unor beneficii fictive, mai mari decît cele reale, întrucît s-ar consuma astfel din substanţa întreprinderii.

De aceea părţile de avere - substanţă de activ - trebuie trecute în bilanţ la o valoare sigură şi în orice moment realizabilă. Bunurile posibile de a deveni obiectul unor tranzacţii se evaluează la preţuri - le cele mai scăzute, posibile de realizat în orice moment.

Se consideră că vînzările pe credit nu reprezintă încă o realizare deoarece nu s-au primit de la client banii, circuitul "bani - mărfuri - creanţe - bani" nefiind încheiat, apariţia unor pierderi nu a fost cu totul exclusă. In calculul rezultatelor se iau numai veniturile certe, efectiv realizate. Nu se iau în calcul beneficiile eventuale. Pe de altă parte, se vor lua în calcul nu numai pierderile efective ci şi

cele probabile. Se ţine seama de toate riscurile posibile, de orice natură(inclusiv fluctuaţiile preţurilor şi a puterii de cumpărare a monedei).

● Teoria bilanţului pagatoric. A fost elaborată şi dezvoltată de Erich Kosiol. Odată cu teoria contabilităţii pagatorice[x], ca şi E. Schmalenbach acesta pune la baza teoriei sale imaginea calculaţiei totale a rezultatelor. Intrucît consumul şi producerea de valori se exprimă în mod obligatoriu sub aspect bănesc şi provoacă operaţii băneşti, pentru determinarea rezultatelor se stabileşte diferenţa între încasările totale şi plăţile totale. In mărimea încasărilor sînt cuprinse pe lîngă încasările propriu - zise şi a celor generatoare de creanţe sau datorate decontărilor. In rîndul plăţilor sînt cuprinse pe lîngă plăţile propriu - zise şi cele generatoare de obligaţii sau datorate decontărilor. Cheltuielile şi veniturile anticipate prefigurează operaţii băneşti viitoare şi vor figura în calcul ca plăţi şi încasări anticipate. Operaţii financiare pure(primiri şi restituiri de împrumuturi etc.) au un caracter compensatoriu şi deci neutru.

In forma sa iniţială bilanţul pagatoric se prezintă ca o comparaţie brută a încasărilor propriu - zise şi a încasărilor din decontare(încasări anticipate generaroare de creanţe, încasări din lichidare de datorii, încasări din constituirea de rezerve şi încasări posterioare) pe de o parte şi plăţi propriu-zise şi plăţi de decontare(cheltuieli anticipate generatoare de obligaţii, cheltuieli de lichidări de creanţe, plăţi pentru constituiri de rezerve şi plăţi posterioare) pe de altă parte.

Prin soldarea componenetelor de acelaşi fel, pozitive şi negative se obţine bilanţul pagatoric al soldurilor întrucît se bazează pe solduri financiare sau pagatorice[1].

● Teoria bilanţului static[xx] este şi ea o teorie monistă. Este susţinută de profesorul H. Nicklisch[2]. Potrivit acestei teorii bilanţul are sarcina de a înfăţişa, la un moment dat constituţia şi situaţia averii şi a capitalului întreprinderii în momentul cînd el este întocmit. Calculul rezultatelor este de resortul contului Profit şi pierderi, chemat să arate consumaţiunile şi realizările din viaţa şi activitatea exploatării. Evaluarea posturilor în bilanţ trebuie să se facă la preţul de procurare, favorizînd astfel comparaţii de la o perioadă la alta. Pentru a se putea reflecta în activ valoarea de procurare a mijloacelor fixe, tehnica amortizării directe - care ar duce la micşorarea treptată a valorii de procurare - este înlocuită cu amortizarea indirectă. Fondul de amortizare urmează a rectifica valoarea de procurare. Teoria bilanţului static pretinde ca atît în bilanţ cît şi în contul Profit şi Pierderi să se asigure alături de un conţinut obiectiv şi o grupare obiectivă a mărimilor. Astfel, din bilanţ se poate cunoaşte cum este înzestrată întreprinderea în vederea atingerii obiectivelor pe care le urmăreşte precum şi riscurile ce decurg din felul cum sînt constituite părţile averii şi ale capitalului. Intre adepţii acestei teorii se pot considera şi Frederich Leitner şi Manfred Berliner.

● Teoria bilanţului organic. Autorul acestei teorii este prof. dr. Fritz Schmidt. Ea este prezentată în lucrarea "Die organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft"(1921). In concepţia lui Schmidt funcţia de îndeplinit a bilanţului organic este aceea de a garanta valoarea relativă

x - Expresia derivă din cuvîntul "pagare" care în latina vulgară înseamnă " a plăti".

xx- Numele de "static" i-a fost atribuit acestei teorii de către E. Schmalenbach, întrucît în bilanţ se reprezintă ceva "existent".

1 - A se vedea L. Possler, Documentar apărut în Revista de contabilitate nr.8/1970, pp.79-83.

2 - H. Nicklisch, Wirtschaftliche Betriebslehre, 5 Auft., Stuttgart, Poesch, Verlag, 1922.

Scanned with OKEN Scanner

a întreprinderii. El are două scopuri: stabilirea rezultatelor şi posibilitatea cunoaşterii structurii mijloacelor şi a resurselor în acţiune. Este deci o teorie dualistă. Viaţa întreprinderii se împleteşte cu piaţa prin mii de legături, şi odată cu aceasta, cu întreaga viaţă economică. Ţinînd seama de faptul că întreprinderea este o celulă a economiei naţionale încorporată organic în aceasta prin intermediul pieţei economice Schmidt considera că la alcătuirea bilanţului şi la calcularea rezultatelor trebuie să se pornească de la valoarea de piaţă a bunurilor supusă mereu influenţei conjuncturii. Trebuie să se ia în considerare un etalon de evaluare bazat pe posibilitatea de recuperare a costurilor, calculate la preţul de reaprovizionare. Cîştigul în concepţia bilanţului organic nu este privit ca o diferenţă între sumele rezultate din vînzare şi valoarea de cost a mărfurilor ci ca o diferenţă între preţul de vînzare şi preţul de reaprovizionare a aceloraşi categorii de mărfuri din ziua vînzării. Acest cîştig este considerat ca fiind un cîştig organic - real. Evaluarea la preţul de reaprovizionare, de redobîndire a averii, leagă evaluarea la bilanţ de raporturile organice ale întreprinderii cu piaţa.

Intre susţinătorii acestei teorii se înscriu: Hauck, Niederauer şi O. Pape.

● Teoria bilanţului integral sau a bilanţului total

Autorul ei, Walter le Coutre se declară împotriva disimulării realităţii prin cifrele bilanţului.

Dezvoltînd teoria statică, W. le Coutre vede în bilanţ un mijloc auxiliar, de ordin tehnic, care permite sesizarea dintr-o singură privire, pe de o parte a relaţiilor întreprinderii cu terţele persoane şi cu întreprinzătorii în legătură cu capitalul adus de aceştia, cîştigurile realizate precum şi averea procurată de capital şi pusă în exploatare, pe de altă parte.

Bilanţul este sinteza prin care conducerea întreprinderii are la îndemînă mijlocul de a fundamenta deciziile de luat în vederea asigurării bunului mers al unităţii.

Gruparea şi evaluarea elementelor trebuie să cuprindă cele patru părţi tipice ale desfăşurării cursului organic al exploatării: substanţa (averea şi capitalul), deverul, cheltuielile şi veniturile, profitul sau pierderea. Modelul unui asemenea bilanţ se prezintă în fig.nr. 59

Activ — Bilanţ total — Pasiv x

Indicatori	Situaţia la începutul per.	Rulaje D	Rulaje C	Situaţia la sf. perioadei	Indicatori	Situaţia la începutul per.	Rulaje D	Rulaje C	Situaţia la sfîrşitul perioadei
Averea pe structură Cheltuieli pe feluri Pierderi		x	x		Capital pe structură Venituri pe surse de formare Profituri		x	x	

Fig.nr. 59

● Teoria bilanţului aur. Deprecierea monetară produsă ca urmare a celor două războaie mondiale au alterat în aşa măsură bilanţurile întocmite în monedă naţională nestabilă încît bilanţurile nu şi-au mai putut îndeplini misiunea sa ca indicator al averii şi al rezultatelor exploa-

- A se vedea şi Ristea M., ş. a. Contabilitate, Bucureşti, EDP, 1980, p.294.

tării. Un asemenea bilanț crea iluzia prosperității și favoriza distribuirea de beneficii fictive ca: dividende, tantieme etc.. Fondul de amortizare și rezervele deveneau insuficiente iar cursul acțiunilor cunoștea o mare fluctuație. Se ajungea la o schimbare a raporturilor de capital dintre asociați. In aceste condiții se introduce, începînd cu anul 1923 obligativitatea încheierii bilanțului în monedă constantă într-o serie de țări(Germania, Ungaria, Polonia). Profesorii E. Schmalenbach, W. Prion, Fr. Schmidt iar la noi V. Slăvescu, Spiridon Iacobescu și V. M. Ioachim fundamentează teoria bilanțului "aur".

In elaborarea bilanțului "aur" se are în vedere o reevaluare a posturilor din bilanț pe baza raportului dintre moneda curentă(de hîrtie) din momentul respectiv, monedă supusă fluctuațiilor valutare, și etalonul - aur, fără a se avea în vedere puterea de cumpărare a aurului și fluctuațiile prețului acestuia provocate de diverse cauze.

● Teoria bilanțului nominalist este elaborată de către Wilhelm Rieger și expusă în Einführung in die Privatwirtschaftslehre(Nürnberg, 1928) și Schmalenbachs dynamische Bilanz(Stuttgart, 1936).

Procesul de reproducere reunind o succesiune de etape conduce în mod inevitabil la situația ca în momentul redactării bilanțului unele circuite să nu fie încheiate. In această situație se găsesc cheltuielile preliminate care n-au devenit încă cheltuieli efective precum și veniturile de realizat care n-au devenit încă venituri efective. De aceea exactitatea datelor raportate prin bilanț depinde în mare măsură de modul cum se reușește să se evalueze corect cheltuielile și veniturile preliminate. Un bilanț definitiv al tuturor elementelor patrimoniale este posibil de încheiat după W. Rieger, numai la lichidarea, desființarea sau vînzarea întreprinderii, pentru că numai atunci are loc o"decontare totală" în mărime efectivă și în exprimare bănească. Rezultatul se determină prin compararea activului disponibil transformat în bani cu pasivul exigibil(plătibil).

Toate celelalte bilanțuri nu sînt altceva decît expresia unor"decontări intermediare" utile doar în scopuri de control.

● Teoria realității bilanțului primește o fundamentare teoretică în opera prof. doctor docent Dumitru Rusu[1]. Bilanțul este privit ca fiind calculul de sinteză care indică starea de fapt a activității întreprinderii și care permite sesizarea dintr-o singură privire a situației economico- juridice și financiare a întreprinderii, arătînd amănunțit caracterul mijloacelor ei de acțiune, resursele proprii și străine, inclusiv rezultatul final.

"Teoria realității bilanțului " cere deci ca ansamblul de probleme și de fenomene să fie privit integral, fie că acestea sînt de natură social- economică, fie că au un caracter juridic.

"Bilanțul înfățișează în economia organismelor economice, centralizat și sistematic, în expresie valorică, datele contabilității referitoare la mijloacele economice și la proveniența lor, precum și rezultatele unei perioade de autogestiune economico-financiară, în scopul elaborării prognozelor, și a studiilor previzionale și pentru luarea deciziilor optime. Bilanțul permite cunoașterea imperativelor de conducere a organismelor creatoare de valori.

In bilanț se reflectă, într-o anumită măsură, totalitatea indicilor cantitativi ai activității întreprinderii.

Controlul asupra autogestiunii economice- financiare este o proprietate a bilanțului în economia întreprinderii"[2].

---

1 - A se vedea îndeosebi Rusu D., Bazele contabilității, București, E.D.P. , 1980, pp.244-245.

2 - Ibidem pp.244-245.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru a îndeplini funcţiile de control, de analiză şi de îndrumare a activităţii întreprinderii se cere ca datele lui să reflecte situaţia economică aşa cum este ea în realitate.

Caracterul real al bilanţului se apreciază că rezidă din concordanţa indicatorilor săi cu natura obiectivă a fenomenelor şi proceselor reflectate în contabilitatea curentă şi este condiţionată de localizarea cheltuielilor pe fazele circuitului economic, de metodele aplicate în evidenţa analitică a cheltuielilor de producţie, de exactitatea şi realitatea operaţiunilor de inventariere şi de punere de acord a datelor contabilităţii cu cele ale inventarului, de evaluarea corectă în bilanţ. Se consideră că evaluarea justă trebuie să asigure consolidarea întreprinderii.

x

x x

S-au formulat şi alte teorii în legătură cu bilanţul. Aşa este teoria lui E. Walb cunoscută sub numele de "teoria bilanţului financiar" în care, deşi se porneşte de la concepţia dinamică accentul dade pe reflectarea existentului de capital, bilanţul urmînd să asigure controlul şi elaborarea dispoziţiilor reflectoare la acest capital, care trebuie să fie un capital realv Evaluarea capitalului se face la valoarea de procurare luîndu-se în considerare şi oscilaţiile valorilor bănegti.

În "teoria calculului rentabilităţii" M.R.Lehmann preia de la predecesori: comparabilitatea datelor, în special a celor privind rentabilitatea şi evaluarea la preţul zilei; evaluarea capitalului la nivelul cu care a fost procurat, actualizat în funcţie de oscilaţiile valorilor bănegti şi alături de lucrări obignuite în legătură cu bilanţul şi calculul rezultatelor el mai prezintă şi calculaţia încasărilor şi plăţilor intervenite de la bilanţul precedent la bilanţul actual. K. Kafer vede în bilanţ o "calculaţie de perspectivă" care prezintă echilibrul ce se preconizează a se realiza în perioada următoare între intrările de bunuri, servicii sau încasări(activ) şi ieşirile de bunuri, servicii sau plăţi(pasiv).

● După W. Engels (teoria bilanţului de prognoză) scopul principal al bilanţului este acela de a se constitui într-o prognoză teoretică cu scop de îndrumare. De aceea, datele reale, efective ale perioadei trecute se încearcă a fi eliberate de influenţele dispoziţiilor subiective arbitrare prin folosirea unor standarde de dispoziţie.

● Teoria "bilanţului sintetic" elaborată de H. Albach în 1965 vede în bilanţ un instrument de decontare pentru părţile de beneficiu planificat care au fost realizate de întreprindere în perioada bilanţieră. Bilanţul anual este privit ca un calcul periodic de control prin care se justifică părţile componente realizate din beneficiul total aşteptat în perioada respectivă.

● O tratare aparte a problemei evaluării se întîlneşte în " teoria funcţiei analitice a bilanţului" elaborată de W. Stutzel. Potrivit acestui autor la sumele care se înscriu în bilanţ se poate ajunge în trei modalităţi: a) prin numărare (soldul casei); b) prin operaţii juridice (determinarea capitalului); c) prin evaluări(celelalte posturi ale bilanţului). Dacă determinarea mărimii posturilor din primele două categorii se poate face relativ ugor şi exact, în legătură cu cele din ultima categorie, metodologia este mai complicată. Printre altele, evaluarea trebuie să asigure stabilirea reală a averii întreprinderii astfel încît creditorii să fie informaţi corect asupra stării întreprinderii, iar beneficiul stabilit şi care urmează a fi supus împărţirii să fie real şi nu fictiv.

Cap. VII - DAREA DE SEAMA CONTABILA

Organizarea şi conducerea complexului economic naţional şi a structurilor sale pe baza principiului centralismului democratic, fundamentarea ştiinţifică a procesului de conducere la fiecare din ierarhiile decizionale presupun o circulaţie adecvată a informaţiilor de raportare. Această circulaţie se realizează, în principal, sub forma dărilor de seamă. In funcţie de sursa principală din care provin mărimile raportate se disting: dări de seamă contabile şi dări de seamă statistice.

1. Definiţia, felurile şi structura dărilor de seamă contabile.

Darea de seamă contabilă poate fi definită ca fiind raportul economico-financiar întocmit periodic de compartimentul financiar-contabil, în special pe baza datelor furnizate de sectoarele de calcul ale contabilităţii, alcătuit: a) dintr-un sistem de indicatori prin care se caracterizează situaţia economico-financiară de la începutul şi sfîrşitul perioadei de raportare precum şi b) activitatea desfăşurată şi rezultatele financiare obţinute în cursul perioadei în comparaţie cu nivelele planificate, uneori cu perioadele precedente; completat cu (c) rezultatul analizei economico-financiare a acestor informaţii.

Prin intermediul dărilor de seamă contabile se asigură la noi în ţară cunoaşterea situaţiei economico-financiare şi mersul îndeplinirii planului în fiecare din structurile organizatorice ale economiei naţionale: întreprindere - centrală - minister.

In această cunoaştere sînt interesate - pe lîngă colectivul de oameni ai muncii şi organele proprii şi ierarhice de conducere - băncile finanţatoare[x], organele specializate de control[xx], organele locale şi centrale de sinteză[xxx].

Dacă avem în vedere modalitatea folosită în stabilirea indicatorilor economico-financiari cuprinşi în sistemul de raportare distingem existenţa a două categorii de dări de seamă contabile: dări de seamă contabile primare şi dări de seamă contabile centralizatoare. In cele dintîi, indicatorii se obţin prin prelucrarea datelor din sistemul de conturi şi din balanţe. Ele se întocmesc de către unităţile economice cu personali-

x- Băncile la care unităţile îşi au deschise conturile de disponibilităţi băneşti şi de la care obţin credite. In funcţie de specificul activităţii unităţile economice pot avea conturi deschise şi pot obţine credite de la: Banca Naţională a R.S.România, Banca pentru Agricultură şi Industrie Alimentară, Banca Română de Comerţ Exterior, Banca de Investiţii.

xx- In legătură cu apariţia şi lichidarea pagubelor materiale sînt interesate: Inspecţiile Teritoriale Financiare de Stat respectiv, Inspecţia Generală Financiară de Stat din Ministerul Finanţelor.

xxx- Avem în vedere: Direcţia Judeţeană de Statistică, Direcţia Centrală de Statistică, direcţiile de finanţare din Ministerul Finanţelor, Comitetul de Stat al Planificării.

tate juridică, pentru raportarea situaţiei şi activităţii proprii.

In dările de seamă centralizatoare, mărimile indicatorilor economico-financiari pe baza cărora se face analiza rezultatelor se obţin prin însumarea nivelurilor avute de aceştia în darea de seamă contabilă primară întocmită pentru situaţia şi activitatea proprie cu cele conţinute în dările de seamă ale unităţilor în subordine. Se elaborează asemenea dări de seama contabile la nivelul: centralelor, unităţilor asimilate acestora, ministerelor, celorlalte organe centrale, precum şi a Consiliilor populare judeţene şi al munucipiului Bucureşti.

Potrivit normelor în vigoare, dările de seamă contabile îmbracă forme şi au structuri diferite după cum ele privesc perioada scursă de la începutul anului pînă la finele fiecăreia din primele două luni ale trimestrului sau perioada de pînă la finele trimestrului, respectiv al anului.

In primul caz, darea de seamă contabilă are un conţinut mai restrîns. Ea este alcătuită din:"Situaţia principalilor indicatori economico-financiari" şi "Raportul explicativ". Este cunoscută în practică sub numele impropriu[x] de "dare de seamă lunară". In cel de al doilea caz, darea de seamă contabilă este mult mai amplă. Ea se compune din: "Bilanţ", "Execuţia bugetului de venituri şi cheltuieli"(anexă la bilanţ) şi "Raportul explicativ" şi este cunoscută în practica economică şi actele normative de la noi sub denumirea de "bilanţ contabil".

2. <u>Dările de seamă contabile de la finele primelor două luni ale trimestrelor</u>.

Componenţa principală a dării de seamă periodice care se întocmeşte de către compartimentul financiar-contabil pentru intervalul scurs de la începutul anului pînă la sfîrşitul primei, respectiv celei de a doua luni a trimetsrului este "<u>Situaţia principalilor indicatori economico-financiari</u>".

Din ea rezultă modul de îndeplinire a prevederilor bugetului de venituri şi cheltuieli în legătură cu veniturile, cheltuielile şi venitul net, din perioada scursă de la începutul anului; pierderile din rebuturi, cheltuieli pentru remedieri şi completări de lucrări şi alte cheltuieli neproductive; volumul de activitate, cheltuielile şi rezultatele financiare pe perioada scursă din trimestrul lunii de referinţă; valoarea producţiei marfă vîndută şi încasată de la începutul anului precum şi situaţia mijloacelor circulante şi surselor de acoperire a acestora.

In acest scop sînt prezentate, pentru perioada de raportare, nivelurile planificate şi cele efective realizate privind: VENITURILE (venituri din activitatea de bază din care venituri din vînzarea produselor la export; venituri din alte activităţi; diferenţe de preţ nefavorabile aferente producţiei marfa vîndută şi încasată care se regularizează cu bugetul statului; beneficiile provenite din alte operaţiuni, reflectate

x - "Impropriu" întrucît, cu excepţia lunii ianuarie, în celelalte asemenea dări de seamă indicatorii de raportare nu privesc doar luna respectivă ci perioada de la începutul anului pînă la finele lunii.

direct în contul 75o "Beneficii şi pierderi") CHELTUIELILE (cheltuielile aferente veniturilor din activitatea de bază - din care cheltuielile speciale de export şi cheltuielile de circulaţie - ; cheltuielile aferente veniturilor din alte activităţi; diferenţele de preţ favorabile aferente producţiei marfă vîndută şi încasată care se regularizează cu bugetul statului; cheltuielile care se suportă direct din rezultatele financiare- din care taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat- pierderile provenite din alte operaţiuni şi care se înregistrează direct în contul 75o "Beneficii şi pierderi") TOTALUL VENITULUI NET desfăşurat pe: impozitul pe circulaţia mărfurilor, prelevările pentru societate, beneficiile totale(din care: în limita planului sau peste plan, sub plan, beneficii planificate la întreprinderile care au realizat pierderi) şi pierderile la întreprinderile planificate cu beneficii.

Pierderile din rebuturi, cheltuielile pentru remedieri şi completări de lucrări precum şi alte cheltuieli neproductive formează conţinutul unui alt indicator de raportare. Din conţinutul lui "rebuturile şi remanierile" primesc şi o raportare distinctă.

In aceste dări de seamă VOLUMUL DE ACTIVITATE[x](din care volumul de activitate la export), COSTURILE AFERENTE VOLUMULUI DE ACTIVITATE(structurate pe: cheltuieli materiale; cheltuieli cu munca vie; impozitul pe clădiri, taxe şi alte cheltuieli prevăzute de lege; contravaloarea mărfurilor; alte cheltuieli aferente volumului de activitate), COSTURILE TOTALE(inclusiv producţia neterminată, animalele tinere şi la îngrăşat, lucrările şi serviciile care se încasează la recoltare) precum şi REZULTATELE FINANCIARE(aferente volumului de activitate) se referă numai la trimestrul din care face parte luna pînă la finele căreia se face raportarea.

In legătură cu producţia marfă vîndută şi încasată se raportează nivelul planificat şi nivelul efectiv realizat al producţiei marfă vîndute şi încasate(din care la export); alte influenţe,precum şi totalul acestor doi indicatori.

O atenţie deosebită se acordă în "Situaţia principalilor indicatori economico-financiari" mijloacelor circulante în legătură cu care se raportează: TOTALUL MIJLOACELOR CIRCULANTE şi structura acestora pe elemente de mijloace circulante materiale(materii prime, piese de schimb, obiecte de inventar, SDV-uri şi alte materiale; producţia neterminată; semifabricate din producţie proprie şi cheltuieli anticipate; produse finite şi mărfuri - din care la export-; produse, lucrări, servicii facturate şi mărfuri expediate inclusiv clienţi; alte elemente de mijloace circulante) şi disponibil la bancă şi decontări precum şi SITUAŢIA ACOPERIRII acestora cu surse de finanţare(finanţate din: fonduri proprii; resurse atrase; avansuri băneşti primite pentru producţia contractată; credite bancare). In legătură cu mijloacele circulante, în darea de seamă se cuprinde: nivelul planificat din care cel acoperit din credite bancare acordate pe baza de aprobări speciale; nivelul realizat; nivelul peste sau sub plan; precum şi stocurile existente de materii şi materiale fără mişcare sau cu mişcare lentă, producţia neterminata cu ciclu de fabricaţie depăşit, comenzi neîncheiate, produse fără desfacere asigurată sau refuzate precum şi mărfuri greu vandabile.

In dările de seamă centralizatoare structura indicatorilor se completează cu "numărul întreprinderilor" care au realizat beneficii(din care: numărul celor cu beneficii în limita planului sau peste plan, a

x - Se cuprinde în acest indicator: producţia marfă industrială din activitatea de bază, de construcţii-montaj, veniturile brute din transporturi, poştă şi telecomunicaţii; veniturile din activitatea de cercetare-proiectare, încasările din activitatea totală de desfaceri de mărfuri, încasările din vînzarea produselor preluate, volumul prestaţiilor de servicii precum şi volumul de activitate specifică anumitor ramuri pentru care se stabilesc costuri potrivit planului de finanţare.

celor sub plan precum şi a celor planificate cu beneficii dar care au înregistrat pierderi) a celor care au pierderi din rebuturi, cheltuieli pentru remedieri, completări de lucrări şi alte cheltuieli neproductive(din care numărul celor care sînt planificate şi au realizat rebuturi şi remanieri).

Tabloul principalilor indicatori economico-financiari se completează cu un "Raport explicativ".

In el se prezintă modul de îndeplinire a planului producţiei marfă vîndută şi încasată; factorii care au influenţat îndeplinirea planului de beneficii, modul de îndeplinire a planului privind prelevarea pentru societate şi a planului privind impozitul pe circulaţia mărfurilor; factorii care au determinat depăşirea cheltuielilor admise cu rebuturile şi cheltuielile neproductive; cauzele care au determinat formarea stocurilor de mijloace circulante peste plan; cauzele care au favorizat imobilizările de mijloace circulante şi măsurile luate pentru lichidarea lor.

Băncii finanţatoare i se înaintează odată cu "Situaţia principalilor indicatori economico-financiari" şi balanţa de verificare a conturilor sintetice.

3. <u>Dările de seamă de la sfîrşitul trimestrelor şi anului</u>.

Principala componentă a raportului economico-financiar ce se întocmeşte pentru reflectarea comparativă a situaţiei de la începutul anului şi sfîrşitul fiecăruia din primele trei trimestre sau de la începutul şi sfîrşitul anului este reprezentată de "bilanţ". Funcţiile, tehnica de întocmire şi teoriile elaborate în legătură cu el au fost prezentate în capitolul precedent.

Sistemul de indicatori economico-financiari din această categorie de dări de seamă contabile nu se limitează la cei conţinuţi în "bilanţ" ci se completează cu cei care privesc execuţia bugetului de venituri şi cheltuieli precum şi îndeplinirea altor laturi ale planului activităţii economico-financiare desfăşurate.

Ei se prezintă sub forma unor tablouri de indicatori, fiecare tablou grupînd anumiţi indicatori şi alcătuind o structură distinctă. Nivelurile planificate se preiau din planurile economico-financiare. La nivelurile efective se ajunge prin preluarea şi prelucrarea datelor din conturi şi uneori din evidenţa tehnico-operativă.

In cazul unităţilor economice aceşti indicatori sînt cuprinşi sub titlul "Execuţia bugetului de venituri şi cheltuieli". Ei alcătuiesc mai multe structuri, în funcţie de partea sau aspectul activităţii economico-financiare la a cărei caracterizare participă. Fiecare structură distinctă de indicatori este prezentată într-un formular specific. Intrucît unele structuri de indicatori - complementare celor din bilanţ - sînt comune tuturor ramurilor şi subramurilor economice iar altele sînt specifice numai anumitor ramuri(subramuri) vom avea ca anexe la bilanţ: <u>formulare comune tuturor ramurilor şi subramurilor economice şi formulare specifi-</u>

ce unor ramuri(subramuri).

● In modelele actuale de dări de seamă, în prima categorie de formulare se regăsesc structurile de indicatori care caracterizează:

(a) Nivelul planificat şi nivelul realizat al veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor întreprinderii, inclusiv a structurilor analitice ale acestora(Cod 20 "Veniturile, cheltuielile şi rezultatele întreprinderii).

(b) Nivelul beneficiilor planificate şi nivelul beneficiilor realizate, a destinaţiilor acestora stabilite prin plan şi a celor stabilite în funcţie de realizări; a vărsămintelor şi prelevărilor efectuate pînă la finele perioadei raportate(Cod 21.Repartizarea beneficiilor).

(c) Principalele cauze care au determinat depăşirea sau nerealizarea beneficiilor ori înregistrarea de pierderi; mărimea influenţelor favorabile sau nefavorabile generate de nivelul costurilor producţiei marfă vîndută şi încasată(respectiv a cheltuielilor de circulaţie) din care: influenţa economiilor sau depăşirilor în cadrul cheltuielilor materiale; influenţa depăşirii sau nerealizării planului producţiei marfă vîndută şi încasată(respectiv a volumului desfacerilor de mărfuri); influenţa modificării structurii sortimentelor; modificarea preţurilor şi tarifelor; diferenţe rezultate din vînzarea şi încasarea producţiei marfă la export precum şi influenţa altor cauze(Cod 22.Principalele cauze care au influenţat rezultatele financiare).

(d)Nivelul planificat(din care acoperite din credite bancare acordate pe bază de aprobări speciale) şi nivelul realizat al totalului mijloacelor circulante şi al elementelor componente, nivelul abaterilor în plus sau în minus faţă de plan precum şi nivelul imobilizărilor înregistrate(Cod 23. Mijloace circulante).

(e) Nivelul planificat şi nivelul efectiv al soldului iniţial, al majorărilor desfăşurate pe surse, al micşorărilor desfăşurate pe destinaţii şi al soldului final al fondurilor privind mijloacele circulante; participarea oamenilor muncii la realizarea producţiei, a beneficiilor şi împărţirea beneficiilor; acţiuni sociale; părţi sociale; cercetare ştiinţifică, dezvoltare tehnologică şi introducerea progresului tehnic; reduceri de preţuri şi cheltuieli cu recondiţionarea sau transformarea unor mărfuri soldabile; premiere; rezervă; remiză; bonificaţii; premiere din aport valutar din operaţiuni comerciale; restituirea fondurilor băneşti primite de la societate şi fondul pentru stimularea exportului(Cod.24. Fonduri proprii).

(f) Nivelul planificat şi nivelul realizat al indicatorilor aferenţi producţiei marfă vîndută şi încasată calculaţi în preţ de producţie precum şi al indicatorilor de eficienţă şi altor mărimi necesare în vederea efectuării analizei(Cod.25. Producţia marfă vîndută şi încasată şi indicatori de eficienţă).

(g) Nivelul planificat şi nivelul realizat al: (1) resurselor pentru investiţii - destinate dezvoltărilor economice; construcţiilor de locuinţă şi altor investiţii cu caracter social; întreprinderilor noi şi dezvoltărilor importante - cu desfăşurarea fiecăruia pe destinaţii şi surse de constituire precum şi al (2) amortizării totale şi al vărsămintelor la buget din prisosul de beneficii rezultat la fondul de investiţii pentru întreprinderi noi şi dezvoltări importante.

In structura indicatorilor din acest formular sînt cuprinse şi date informative privind situaţia la începutul şi sfîrşitul anului; a investiţiilor nepuse în funcţiune la termenele planificate, a lucrărilor şi proiectelor sistate pentru care nu s-a închis finanţarea, a utilajelor în stoc şi în curs de montaj cu durata de staţionare depăşită; a utilajelor disponibile şi a investiţiilor puse în funcţiune pe bază de procese-verbale de predare-primire(Cod.26.Finanţarea şi creditarea investiţiilor).

(h) Nivelul planificat şi nivelul realizat al cheltuielilor care se suportă direct din rezultatele financiare, al cheltuielilor indirecte, al cheltuielilor administrativ- gospodăreşti şi ale altor cheltuieli neproductive care,cu excepţia pierderilor din rebuturi şi remanieri, de regulă nu se planifică(Cod.27.Cheltuieli care se suportă direct din re-

zultatele financiare, indirecte, administrativ- gospodăreşti şi alte cheltuieli).

(i) Nivelul pagubelor materiale care au fost pricinuite unităţii de către persoane fizice, indiferent de organele care le-au constatat(administraţia proprie sau alte organe), precum şi situaţia inventarierii patrimoniului(Cod.28, Pagube materiale).

● In categoria structurilor distincte de indicatori anexă la bilanţ, specifice numai unor ramuri sau subramuri economice se cuprind aceia care sînt grupaţi în formularele specifice avînd denumirile:

(a) Cheltuieli de circulaţie (Cod.29). In el se reţin nivelurile planificate şi nivelurile efective ale cheltuielilor de circulaţie aferente desfacerii mărfurilor în subramurile comerţului interior, comerţului exterior, contractări-achiziţii, aprovizionare tehnico-materială şi turism. Nivelurile totale ale cheltuielilor de circulaţie se desfăşoară în analitic atît în cheltuieli materiale şi cheltuieli cu munca vie cît şi pe elemente primare de cheltuieli. Datele informative reţinute în acest formular se referă la nivelul planificat şi nivelul realizat: al rabatului (adaosului) comercial, al cheltuielilor de livrare pe tonă şi al cheltuielilor de recepţionare.

(b) Cheltuielile de producţie în SMA(Cod.3o) cuprinde indicatorii ce privesc nivelul planificat şi nivelul realizat: al cheltuielilor de producţie din unităţile de mecanizare a agriculturii, cu desfăşurarea acestora pe elemente de cheltuieli şi distinct pe cheltuieli materiale şi cheltuieli cu munca vie; al valorii lucrărilor executate evaluate la tarif integral precum şi al veniturilor cu termen de încasare în anul de plan. Tot aici găsim reflectate diferenţele de încasat sau de restituit faţă de veniturile cuvenite.

(c) Cheltuieli de producţie în IAS(Cod 31). Cuprinde nivelurile planificate şi nivelurile realizate ale indicatorilor care exprimă totalul cheltuielilor de producţie şi structura acestora pe elemente de cheltuieli şi distinct pe cheltuieli materiale şi cheltueili cu munca vie precum şi ale cheltuielilor aferente veniturilor. De asemenea aici se regăsesc înscrise cheltuielile aprobate pentru calamităţi naturale, recuperările de cheltuieli, producţia neterminată şi cheltuielile anticipate la finele perioadei, cheltuielile aferente produselor din stocul de la începutul anului.

(d) Cheltuielile activităţii de cercetare - proiectare(Cod 32). Cuprinde nivelurile planificate şi nivelurile realizate ale cheltuielilor directe, costului de secţie(laborator, atelier) şi al costului total desfăşurate pe articole de calculaţie. Se întocmeşte de către unităţile cu activitate de cercetare sau proiectare pentru fiecare activitate în parte. In cazul unei activităţi mixte acest raport se întocmeşte pe total unitate.

(e) Rentabilitatea principalelor prestări(Cod.33), se întocmeşte de către întreprinderile: de gospodărie comunală, de transport local, cinematografie şi industrie locală. Cuprinde pentru fiecare serviciu prestat în parte, volumul prestărilor, valoarea acestora la tarif sau preţ de livrare(fără impozit), costul lor şi impozitul pe circulaţia mărfurilor, funcţie de care se stabilesc şi se raportează mărimile beneficiilor sau pierderilor planificate şi realizate precum şi a rentabilităţii planificate şi realizate.

4. Elemete de analiză comparativă în dările de seamă contabilă de la sfîrşitul trimestrelor şi anului.

In procesul de cunoaştere a situaţiei şi activităţii economico-financiare, analiza reprezintă metoda de cercetare bazată pe descompunerea sau desfacerea anumitor fapte, fenomene, rezultate în părţile lor componente; în determinarea relaţiilor de cauzalitate, a factorilor care le generează, în măsurarea influenţelor diferitelor elemente sau factori,

Scanned with OKEN Scanner

în stabilirea concluziilor şi aprecierilor asupra activităţii din sfera cercetată. In procesul de conducere, analiza economică constituie un instrument operaţional, de diagnoză şi reglare a activităţii economico - financiare.

Sistemul de indicatori economico- financiari conţinuţi în bilanţurile primare şi bilanţurile centralizatoare, încheiate la finele primelor trei trimestre şi la finele anului precum şi în "Execuţiile bugetelor de venituri şi cheltuieli" anexe la acestea, pot servi la fundamentarea unor analize economico- financiare complexe.

Sub aspect metodologic acest demers poate începe cu lectura bilanţului(4.1), se poate continua apoi cu analiza corelaţiilor interne din bilanţ(4.2), după care se poate trece la analiza de control "plan - efectiv" fundamentată pe baza sistemului de indicatori cuprinşi în anexa la bilanţ "Execuţia bugetului de venituri şi cheltuieli"(4.3) şi se poate încheia cu analiza situaţiei patrimoniale(4.4).

4.1. Lectura bilanţului. Prima întrebare la care trebuie să se caute răspuns se referă la mărimea reală a mijloacelor şi a resurselor reflectate prin bilanţ în fiecare din cele două momente de referinţă(începutul anului şi sfîrşitul perioadei). In acest scop se va efectua lectura activului şi lectura pasivului în vederea descoperirii acelor indicatori care fie că reprezintă, fie că doar conţin în structura lor soldurile conturilor rectificative de activ contra pasiv[x] respectiv a soldurilor conturilor rectificative de pasiv contra activ[xx]. In relul acesta se ia cunoştinţă de eventualele supraevaluări conţinute încă de activ şi pasiv, precum şi de reflectările repetate ale aceleaşi mase de valori atît în activ cît şi în pasiv.

Formarea unei imagini de ansamblu asupra situaţiei economico- financiare a perimetrului contabil se realizează prin lectura bilanţului.

Lectura începe cu pasivul pentrucă aici găsim răspunsul la întrebările: - ce resurse are întreprinderea? Care este destinaţia acestora în procesul de reluare neîntreruptă a activităţii şi care este gradul lor de exigibilitate? Care este regimul de drept al valorilor entităţii economico - sociale cercetate?

x Avem în vedere conturile: 436 "Părţi sociale depuse la fondul de dezvoltare economică", 751 "Repartizarea beneficiilor", 918 "Investiţii puse în funcţiune", 925 Decontări pentru investiţii creditate, puse în funcţiune", 926 "Decontări pentru investiţii finanţate din fondul organului ierarnic superior puse în funcţiune".

xx - Sînt conturi rectificative contra activ conturile: 101 "Uzura mijloacelor fixe", 203 "Uzura obiectelor de inventar", 259 "Rabat sau adaos comercial", 291"Bonificaţii la ambalaje".

"Cine nu se întreabă întîi - afirma Dumitru Voina - la ce resurse a recurs întreprinderea pentru a-şi constitui mijloacele ei de acţiune în vederea realizării scopului urmărit, şi vrea să afle mai înainte un alt amănunt, nu procedează sistematic"[1].

Examinarea pasivului se continuă cu lectura activului. Se urmăreşte formarea unei imagini generale asupra compunerii şi utilizării mijloacelor în circuitul economic, a stării lor de lichiditate, a regimului lor ca obiecte de drepturi şi de obligaţii.

Lectura bilanţului orientează analistul în sesizarea unor indicatori cu poziţie negativă în activ şi pasiv, iar prin compararea nivelurilor atinse de acelaşi indicator în cele două momente - începutul anului şi sfîrşitul perioadei de raportare - ajută la formarea unei imagini asupra tendinţelor în evoluţie.

4.2. Analiza corelaţiilor interne din bilanţ

Cunoaşterea raporturilor de dependenţă dintre diversele mărimi reflectate prin sistemul de indicatori de bilanţ se poate realiza prin analiza corelaţiilor interne din bilanţ.

La unele corelaţii se poate ajunge prin analiza comparativă a indicatorilor cuprinşi în activul şi a celor cuprinşi în pasivul bilanţului - corelaţii pe orizontală. La baza acestor corelaţii stă legătura organică dintre mijloace şi resurse. Analiza lor permite sesizarea eficienţei cu care au fost dirijate resursele în vederea constituirii mijloacelor. Cu principalele corelaţii de acest fel - cele care se pot stabili între grupele bilanţului, (indicatorii imediat subordonaţi activului, respectiv pasivului) - ne-am întîlnit în capitolul VI, paragraful 2.3.

La un alt tip de corelaţii - cele cunoscute sub numele de corelaţii pe verticală - se ajunge prin examinarea separată a indicatorilor cuprinşi în fiecare din cele două părţi ale bilanţului. Corelaţiile de acest fel se pot prezenta sub forma unor mărimi relative sau mărimi absolute.

In general aceste corelaţii pot exprima: (a) structura în cadrul unor indicatori derivaţi, (b) evoluţia în timp a unui anumit indicator, precum şi (c) raportul de proporţionalitate între doi indicatori.
Indicatorii de structură se prezintă sub forma unor coeficienţi (K) sau sub formă de procente (%K_i) şi caracterizează ponderea pe care o deţine un anumit indicator (I_n) în mărimea indicatorului derivat, ierarhic supraordonat ($\sum_{i=1}^{n} I_i$)

$$K_i = \frac{I_n}{\sum_{i=1}^{n} I_n} \quad \text{sau} \quad \% K_i = \frac{In}{\sum_{i=1}^{n} I_n} \; 100$$

Se poate stabili astfel: structura activului pe grupe, structura pasivului pe grupe, structura indicatorului "Mijloace circulante şi alte active" pe indicatorii imediat subordonaţi: "Mijloace circulante" şi "Alte active" etc..
Indicatorii de evoluţie (Dn) caracterizează dinamica în timp a unui anumit indicator (I_n). Se calculează prin raportarea nivelului avut de acel indicator la sfîrşitul perioadei de raportare (I_{n_1}) la nivelul avut la începutul anului (I_{n_o}).

$$\Delta n = \frac{In1}{In_o}$$

1. Voina D., Contabilitate generală, Braşov, Editura Academiei, 1947, p.342.

Se poate caracteriza astfel evoluţia în timp a mijloacelor fixe şi a mijloacelor circulante, a resurselor proprii pentru mijloace circulante, a creditelor bancare şi a obligaţiilor întreprinderii faţă de terţi, a beneficiilor etc..

Raportul de proporţionalitate (P) se determină prin împărţirea nivelului absolut al unuia din indicatori(I_n) la nivelul absolut al altui indicator(I_m).

$$P = \frac{I_n}{I_m}$$

Se poate determina astfel corelaţia între mijloacele fixe şi mijloacele circulante, considerată ca fiind o corelaţie de bază în activ, sau cea dintre resursele proprii şi resursele străine, apreciată ca fiind o corelaţie de bază în pasiv.

In fine, la alte corelaţii se poate ajunge prin aplicarea concomitentă a analizei pe orizontală şi a celei pe verticală - corelaţii mixte.

In urma unor asemenea analize combinate se pot stabili:

(a) - Beneficiile la 1000 lei mijloace economice, determinate pe baza relaţiei:

$$\frac{\text{Beneficii}}{\text{Mijloace fixe la valoare de inventar + Mijloace circulante}} \cdot 1000$$

Prin acest indicator se caracterizează eficienţa folosirii mijloacelor economice, oferind o imagine asupra ratei recuperării fondurilor avansate.

(b) - Beneficii la 1000 lei mijloace fixe, determinate pe baza relaţiei:

$$\frac{\text{Beneficii}}{\text{Mijloace fixe la valoare de inventar}} \cdot 1000$$

Indicatorul de mai sus caracterizează eficienţa folosirii mijloacelor fixe.

(c) - Coeficientul de uzură, stabilit pe baza relaţiei de calcul:

$$\frac{\text{Uzura}}{\text{Mijloace fixe la valoare de inventar}}$$

Prin acest indicator se caracterizează starea mijloacelor fixe.

(d) - Gradul de lichiditate patrimonială calculat prin raportarea activului circulant (alcătuit din stocurile în sfera desfacerii, din mijloacele băneşti şi în decontare) la pasivul exigibil(format din resursele străine în credite şi angajamente).

(e) - Raportul $\frac{\text{Anagajamente}}{\text{Creanţe}}$ poate caracteriza politica întreprinderii în sfera decontărilor.

(f) Un indice pentru caracterizarea globală a stării de proporţionalitate (I_p) se poate calcula după relaţia:

$$I_p = \frac{R_p}{M_f} \cdot \frac{M_c}{R_s}$$

unde: R_p reprezintă resursele proprii totale; M_f - mijloacele fixe în valoare de inventar; R_s - resursele străine; M_c - mijloacele circulante. Se apreciază că dacă mărimea lui este egală cu 1, situaţia financiară a unităţii se găseşte la limita unei aprecieri pozitive. Mărimea subunitară arată o situaţie mai puţin satisfăcătoare întrucît resursele străine deţin o pondere mare în totalul resurselor. Pentru a reflecta o activitate pozitivă, coeficientul trebuie să fie supraunitar[1].

4.3. Analiza de control "plan - efectiv" privind activitatea economico - financiară.

Se fundamentează prin sistemul de indicatori cuprinşi în anexa la bilanţ "Execuţia bugetului de venituri şi cheltuieli". Ea presupune o

1. Cf. Rusu D., şi Davideanu R., Contribuţii la metodologia analizei situaţiei financiare a întreprinderii pe baza bilanţului. In: Evidenţa contabilă, nr.2/1969, p.8.

metodologie adecvată potrivit căreia după determinarea şi interpretarea globală a abaterilor între cele două niveluri, plan şi efectiv, analiza se continuă cu determinarea sistemului de legături cauzale între părţi sau diferiţi factori care influenţează evoluţia indicatorului analizat, fiind urmată apoi de comensurarea acţiunii fiecărui factor sau element. Direcţiile în care se poate manifesta analiza de control a realizării planului sînt: veniturile, cheltuielile şi rezultatele întreprinderii; beneficiile şi repartizarea acestora; mijloacele circulante; producţia marfă vîndută şi încasată; fondurile proprii şi resursele pentru investiţii; cheltuielile care se suportă direct din rezultatele financiare, cheltuielile indirecte, administrativ- gospodăreşti şi alte cheltuieli; cheltuielile de circulaţie şi cheltuielile de producţie în SMA; cheltuielile de producţie în IAS; cheltuielile activităţii de cercetare - proiectare; rentabilitatea principalilor prestări.

In vederea comensurării mărimii influenţei factorilor asupra abaterilor înregistrate faţă de nivelurile planificate ale indicatorilor analizaţi se utilizează procedee tehnice adecvate, dintre care menţionăm: substituirea în lanţ, tehnica balanţieră, calculul corelaţiei, cercetările operaţionale[x].

4.4. Analiza situaţiei patrimoniale sub raportul păstrării integrităţii avutului obştesc.

Analiza situaţiei patrimoniale a unităţii trebuie să fie axată pe cunoaşterea integrităţii valorilor materiale şi băneşti ale perimetrului contabil respectiv, asigurarea condiţiilor necesare păstrării şi gestionării corespunzătoare a acestora şi stabilirea măsurilor pentru recuperarea pagubelor aduse avutului obştesc.

Se analizează modul în care au fost luate măsurile necesare pentru prevenirea producerii pagubelor materiale. In cazul existenţei şi apariţiei unor noi pagube materiale se urmăreşte dinamica şi structura lor.

Analiza situaţiei patrimoniale trebuie să servească şi la stabilirea măsurilor ce trebuie luate pentru prevenirea pagubelor în viitor.

Cap. VIII - TEHNICA CONTABILA

Totalitatea procedeelor şi mijloacelor folosite la practicarea ştiinţei contabilităţii alcătuieşte tehnica contabilă.

Documentaţia primară asupra operaţiunilor contabilizate şi documentele justificative ale înregistrărilor în contabilitate, registrele contabile şi procedeele pentru rectificarea erorilor în contabilitate, metodele de tehnică contabilă sînt elemente structurale ale tehnicii contabile.

1. DOCUMENTATIA SI DOCUMENTELE CARE STAU LA BAZA INREGISTRARILOR IN CONTABILITATE.

Modificările pe care le suferă elementele de activ şi de pasiv sînt urmarea feluritelor operaţii întreprinse. Antenele prin care se ia cunoştinţă, în contabilitate, cu aceste fapte sînt documentele.

1.1. Noţiunea, importanţa, conţinutul şi întocmirea documentelor justificative.

Prin document se înţelege, în general, obiectul material care conţine informaţii într-o formă stabilită.

x - Notă. Aceste tehnici vor fi studiate îndeosebi în cadrul disciplinei "Analiza activităţii economice a întreprinderilor".

Documentele care interesează tehnica contabilă sînt acelea care oglindesc evenimentele economico - financiare cu influenţă asupra mişcărilor de valori exprimabile în bani şi asupra raporturilor economico - juridice care generează decontări băneşti.

In măsura în care faptele consemnate în ele declanşează înregistrări în contabilitate ele devin documente justificative pentru contabilitate.

Pentru ca informaţiile contabilităţii să fie complete, sigure, exacte şi actuale trebuie ca înscrierea fenomenelor şi proceselor economice pe suportul de informaţii să se facă la originea lor, adică în momentul şi la locul în care se produc. Actul în sine poartă numele de documentare primară iar produsul de document primar. El trebuie să cuprindă prezentarea fenomenelor cu toate detaliile lor, în mod multilateral şi fără lacune; toate caracteristicile tipice pentru un proces trebuie să fie consemnate în document de aşa manieră încît să poată fi cercetate corespunzător din diferite puncte de vedere şi necesităţi de informare. El trebuie să corespundă şi cerinţelor privind controlul documentelor.

In acest sens, documentul justificativ poate fi definit ca fiind actul scris întocmit pentru consemnarea la origine a operaţiunilor contabilizabile servind ca dovadă a înfăptuirii acestora.

Intemeierea înregistrărilor în contabilitate pe baza documentelor justificative asigură contabilităţii forţa probantă în raporturile cu terţii, documentele justificative fiind folosite, în caz de litigiu, drept mijloc de probă în justiţie. De asemenea, documentele justificative au o influenţă nemijlocită asupra exactităţii datelor contabile, a gestiunii economice şi un rol deosebit în exercitarea controlului economic şi financiar, în apărarea avutului obştesc, în stabilirea răspunderilor materiale a persoanelor vinovate de risipă, lipsuri, sustrageri.

Măsura în care se realizează prin documentele justificative rolul şi funcţiile prezentate mai înainte depind de conţinutul şi modul lor de întocmire.

Intr-un document justificativ, pe baza căruia urmează să se facă înregistrările în contabilitate trebuie să se regăsească următoarele elemente: denumirea documentului; denumirea şi sediul unităţii economice care întocmeşte documentul; numărul documentului şi data întocmirii acestuia; menţionarea părţilor care participă la efectuarea operaţiei (cînd este cazul); conţinutul operaţiei economice sau financiare, iar în cazurile necesare şi temeiul legal al efectuării ei; datele cantitative şi valorice, aferente operaţiei economice sau financiare efectuate; semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operaţiei economice sau financiare, a persoanelor însărcinate cu exercitarea controlului financiar preventiv şi a persoanelor în drept să aprobe operaţiile respective; alte ele-

mente determinate de caracterul operaţiilor menite să asigure consemnarea completă a acestora în documentele justificative.

Inscrierea datelor în documente se face cu cerneală, cu pastă, cu creion chimic, cu maşina de scris sau alte mijloace, conform indicaţiilor de completare.

Inregistrările în contabilitate se fac pe baza documentelor justificative - document cu document. Pentru a reduce numărul înscrierilor în conturi, înregistrările se pot face şi pe baza unui document centralizator, a unor situaţii(tabulograme) sau jurnale întocmite cu ajutorul mijloacelor mecanizate. Acestea sînt documentele derivate. Ele se nasc prin însumarea manuală sau mecanică a datelor, prin grupare sau prin alte procedee de prelucrare a mărimilor conţinute în mai multe documente justificative, al căror conţinut se referă la operaţii de aceeaşi natură şi din aceeaşi perioadă.

1.2. Raţionalizarea, tipizarea şi clasificarea documentelor care servesc ca bază pentru înregistrarea în contabilitate.

Volumul important de muncă pe care îl reclamă documentarea şi întocmirea documentelor explică preocupările permanente pentru raţionalizarea documentării şi a documentelor, adică pentru găsirea căilor de creştere a productivităţii muncii şi de reducere a costurilor în acest domeniu. Căi pentru realizarea acestui obiectiv sînt:unificarea şi tipizarea documentelor, precum şi folosirea formularelor.

Sistemul unitar de evidenţă economică,în care se îmbină: evidenţa tehnic-operativă, evidenţa contabilă şi evidenţa statistică, impune şi o unificare a documentelor care se referă la aceleaşi date primare. Prin tipizare se urmăreşte reducerea unor tipuri de documente din aceeaşi categorie şi destinate aceluiaşi scop, la cele recunoscute ca fiind mai folositoare şi mai corespunzătoare scopului.

Documentele netipizate sînt suporţi de informaţii în care conţinutul, forma şi formatul nu sînt prestabilite şi imprimate(informări, note, rapoarte etc.). Folosirea lor este întîmplătoare. Pentru această categorie de documente, raţionalizarea vizează reducerea la strictul necesar a numărului lor, a formatului şi numărului de pagini şi de exemplare.

Formularul[x] este un suport de informaţii tipizat, imprimat pe hîrtie, carton, material plastic, etc., avînd conţinutul, forma şi formatul stabilite pe baza unor reguli unitare.

Conţinutul formularului este reprezentat prin cerinţe prestabilite, avînd caracterul unor informaţii fixe, generale, ordonate logic, în aşa măsură încît să faciliteze înscrierea şi prelucrarea datelor sau informaţiilor cu minimum de efort. Forma unui formular se concretizează prin gruparea şi aşezarea informaţiilor cu caracter fix, precum şi a spaţiilor pentru datele sau informaţiile variabile care urmează să fie completate de utilizatori, potrivit tehnicilor de prelucare stabilite. Formatul exprimă mărimea suportului de hîrtie sau carton, folosindu-se în acest scop dimensiunile standardizate şi simbolurile acestora(A3, X4, A4, X5, A5 etc.). Raţionalizarea în domeniul formularelor vizează proiectarea raţională a conţinutului şi formei formularelor, încadrarea lor în formate justificate din punct de vedere economic, precum şi adaptarea lor

x. A se vedea şi Indicaţiile de lucru cu privire la clasificarea şi codificarea unitară a formularelor, ale Comisiei Guvernamentale pentru Raţionalizarea Sistemului de Evidenţă în unităţile socialiste. în: Catalogul formularelor tipizate aprobate, vol.I, Buc., ISIAP, 1987, pp.12-16.

corespunzătoare în vederea creşterii gradului de prelucrare a datelor cu mijloace moderne de calcul.

Formularele sînt mijloace de raţionalizare întrucît, pe lîngă faptul că reduc scrierile repetate ale aceloraşi cuvinte la înregistrarea scriptică a informaţiilor, ele aduc o contribuţie la economia de timp de muncă, de hîrtie şi de bani ca urmare a pretipăririi, în mod raţional şi pe un spaţiu minim a unor părţi de text.

De asemenea, formularul acţionează şi ca indicaţie de lucru întrucît: stabileşte suita prelucrărilor; oferă modele de lucru unitare; simplifică desfăşurarea lucrărilor, o uşurează şi o accelerează, asigură să nu se uite nimic; preia eforturi de gîndire; ajută la promovarea unei terminologii unitare; permite ca evenimentele să fie mai bine comparate între ele şi exclude în bună măsură riscul de erori[1].

Recurgerea la formulare este întotdeauna raţională acolo unde informaţiile trebuie culese şi transmise repetitiv, iar acest lucru se leagă de un efort de scriere însemnat. In principiu ele se introduc acolo unde, cu ajutorul lor, se pot face economii de timp, de muncă, hîrtie şi bani. La aceste avantagii, standardizarea adaugă o influenţă benefică asupra unificării terminologiei de specialitate.

In contabilitate, formularele sînt folosite nu numai la crearea majorităţii documentelor justificative şi a unora din documentele derivate, ci şi la realizarea înregistrărilor cronologice, a conturilor analitice şi a conturilor sintetice, a balanţelor de verificare, a calculaţiei costurilor, a unora din componentele dărilor de seamă contabile.

Frecvenţa şi utilizarea formularelor şi ponderea informaţiilor fixe conţinute de acestea permit gruparea lor în: (a) formulare "tipărite" caracterizate prin frecvenţă mare de utilizare, în măsură să justifice tipărirea lor; (b) formulare "model" caracterizate prin ponderea relativ redusă atît a informaţiilor fixe cît şi a frecvenţei utilizării acestora şi care de regulă nu se tipăresc; (c) formulare "cadru", cu un conţinut minim de informaţii fixe, fără o formă stabilită, utilizate numai în scopul proiectării într-o concepţie unitară a formularelor "specifice", adaptate la particularităţile unor unităţi şi la specificul unor procese la care se referă. Dacă avem în vedere caracteristicele şi particularităţile utilizării formularelor distingem: a) formulare de "bază" care au forma şi formatul unice, pentru toate cazurile de utilizare sau reprezintă forma şi formatul cu sfera de utilizare sau circulaţie cea mai largă (exemplu: 14 -3 - 1 Chitanţa, format X_7) şi formulare "în variante", care au un conţinut sau formă apropiate de cea a formularului "de bază" şi se utilizează în unele cazuri particulare sau au conţinut şi formă identice cu formularul "de bază", diferind numai formatul suportului(de exemplu: 14-3-3/a "Bon de consum colectiv", format 1/2 A_4); 14-2-3/b "Fişa limită de consum", format A_5; 14-2-3/c "Fişa limită de consum(colectivă)" format A_4; 14-2-3/d "Listă zilnică de alimente" format A_4).

După cerinţele prelucrării datelor, formularele se grupează în: (a) formulare concepute pentru prelucrarea "manuală"(de exemplu: 14-3-1 "Chitanţă"),(b) formulare adaptate la cerinţele prelucrării mecanizate şi care pot fi identificate prin faptul că la codul lor se cuprinde litera "M"(exemplu: 14-2-1/aM "Notă de recepţie şi constatare de diferenţe" şi (c) formulare adaptate la cerinţele prelucrării automate a datelor, identificabile prin litera "A" cuprinsă în cod(de exemplu: 14-2-1 A "Notă de recepţie şi constatare de diferenţe").

Dacă avem în vedere regimul de gestionare a formularelor distingem: (a) formulare "cu regim uzual" a căror gestionare, folosire şi evidenţă se face ca pentru orice bun material şi (b) formulare cu"regim special", pentru a căror completare, circulaţie şi păstrare există dispoziţii cu

---

1. Cf. Hagedorn R, ş.a., Documentaţia primară un depozit al cunoaşterii. (traducere din limba germană), Bucureşti, Editura Tehnică, 1986, p.29.

precizări expresse. Inainte de a fi date în folosinţă aceste formulare trebuie să fie numerotate. Foile volante sînt parafate, unele sînt prevăzute cu sigiliu sec, registrele sînt gnuruite, sigilate şi certificate cu semnăturile autorizate, iar carnetele sînt ştampilate, datate şi certificate cu semnăturile autorizate.

In R.S.România formularele pentru activitatea "financiară şi contabilă" sînt grupate şi au coduri distincte pe următoarele subactivităţi: mijloace fixe(14-1); Materiale(14-2); Mijloace băneşti şi decontări(14-3); Retribuţii şi alte drepturi de personal(14-4); Contabilitate generală (14-5); Bilanţul contabil(14-6); Alte subactivităţi(depuneri în bani la partea socială pentru fondul de dezvoltare economică, asociaţii de locatari etc.)(14-7); Impozite şi taxe(14-13); Control financiar(14-14); Expertiză contabilă(14-15).

Organul central coordonator pentru acest domeniu de activitate este Ministerul Finanţelor.

Formularele folosite în contabilitate în vederea obţinerii documentelor primare sînt prezentate în tabelul nr.7.

Documentele care servesc la cunoaşterea operaţiunilor contabilizate cunosc o mare varietate. Ele pot fi clasificate: după destinaţie, după conţinut şi după locul întocmirii lor.

● După destinaţie ele pot fi împărţite în patru categorii: documente de dispoziţie, documente de execuţie, documente combinate şi documente contabile. Documentele de dispoziţie cuprind dispoziţii în vederea executării unor anumite operaţii. Un asemenea document este "Ordinul de deplasare". Documentele de execuţie confirmă faptul că operaţiile s-au îndeplinit. Se cuprind aici chitanţele, lista de inventariere etc. Documentele combinate reunesc în cadrul lor atît elementele unui document de dispoziţie cît şi acelea ale unui document de execuţie. Asemenea documente sînt de exemplu: fişa limită, avizul de expediţie, document de eliberare - bon de consum. Sînt documente contabile acelea care se întocmesc în cadrul compartimentului contabilităţii pe baza documentelor justificative, pentru a înlesni şi accelera înregistrarea operaţiilor contabilizate în conturi. Ele sînt documente derivate.

● După conţinut, documentele pot fi împărţite în: documente primare şi documente centralizatoare.

● După locul întocmirii lor, documentele se împart în externe şi interne. Documentele externe sînt primite din afară, de la corespondenţii unităţii(de exemplu facturile pentru cumpărări de valori materiale primite de la furnizori). Documentele interne sînt acelea care se întocmesc în cadrul întreprinderii. Unele circulă numai în interiorul întreprinderii(notele de recepţie şi constatare de diferenţe, bonurile de consum, statele de plată etc.). Altele circulă şi în afara ei(dispoziţia de livrare, dispoziţia de plată etc.).

1.3. Verificarea documentelor. Procedee de rectificare a erorilor din documente.

Avînd rolul de a mijloci introducerea datelor în fluxul de prelucrare şi informare contabilă, în vederea obţinerii unor informaţii veridice, documentele primare sînt supuse unor verificări sub diverse aspecte şi la diverse momente.

După momentul în care se efectuează verificarea documentelor primare poate fi: (a) preventivă, adică înainte ca operaţia economico - financiară să aibă loc; (b) operativă, adică în timpul efectuării operaţiilor economico- financiare şi (c) postoperativă, adică după efectuarea operaţiilor contabilizate.

După aspectele care sînt supuse controlului, distingem: (a) - verificarea formei; (b) verificarea calculelor(v. matematică) şi (c) verificarea fondului(v.de fond).

Din punct de vedere al formei se urmăreşte dacă s-a folosit formularul corespunzător naturii operaţiei respective(în cazul documentelor tipizate) sau dacă documentul conţine toate elementele esenţiale care trebuie să se regăsească în structura unui document netipizat; dacă for-

Tabel

cuprinzînd formularele folosite pentru realizarea documentelor primare în activitatea " financiară şi contabilă".

Tabelul nr. 7/1

Sub-activitatea	Denumirea documentului	Codul
MIJLOACE FIXE	Lista de evidenţă şi inventariere a mijloacelor fixe	14 - 1 - 2/a
	Bon de mişcare a mijloacelor fixe	14-1 - 3 A
	Proces - verbal de scoatere din funcţiune a mijloacelor fixe/ de declasare a unor bunuri materiale.	14-1 - 3/aA
	Bon de mişcare	14-1-3/b A
MATERIALE	Notă de recepţie şi constatare de diferenţe	14-2-1 A
	Notă de intrare în gestiune şi constatre de diferenţe	14-2-1/a M 14-2-1/b A
	Bon de predare, transfer, restituire	14-2- 2/A
	Bon de consum	14-2- 3 A
	Bon de consum (colectiv)	14-2- 3/a A
	Fişă limită de consum(individuală)	14-2- 3/b A
	Fişă limită de consum (colectivă)	14-2- 3/c A
	Lista zilnică de alimente	14-2- 3/d A
	Dispoziţie de livrare- Aviz de expediere "R.S"	14-2- 5 A
	Bon de prelucrare"R.S"	14-2- 5 a
	Aviz de expediţie - document de eliberare - Bon de consum	14-2- 5/b A
	Listă de inventariere(pentru gestiuni global - valorice)	14-2- 11/a
	Lista de inventariere	14 - 2 - 11
MIJLOACE BANESTI	Chitanţă "R.S"	14 - 3 - 1
	Chitanţă (pentru operaţii în valută) "R.S."	14 - 3-1/a
	Chitanţă (chirii) "R.S."	14 - 3-1/ b
	Chitanţă (autotaxi) "R.S."	14 - 3- 1/c
	Chitanţă (operaţii service auto) "R.S."	14 - 3- 1/d
	Bon de comandă - chitanţă (curăţătorie - spălătorie) "R.S."	14 - 3- 1/e
	Proces - verbal de plăţi	14 - 3 - 2 A
	Dispoziţie de (plată - încasare) către casierie	14 - 3 - 3
	Dispoziţie de (plată - încasare) către casierie (colectivă)	14 - 3- 3/a
	Împuternicire	14 - 3 - 4
	Dispoziţie bugetară	14 - 3 - 7
	Decont privind impozitul pe circulaţia mărfurilor	14 - 3- 8 A
	Factură "R.S."	14 - 3- 9 A
	Continuarea facturii	14-3- 9 a A
	Factură cu dispoziţie de (plată - încasare) "R.S."	14-3- 9/b A
	Factură - dispoziţie de livrare "R.S."	14-3- 9/c A
	Continuarea facturii - dispoziţie de livrare	14-3- 9/d A
	Factură - dispoziţie de livrare (pentru mărfuri)R.S	14-3- 9/eMA
	Continuarea facturii - dispoziţie de livrare(pentru mărfuri)	14-3- 9/fMA

"R.S"= documente cu regim special.

Tabelul nr. 7/2

Sub-activitatea	Denumirea documentului	C o d u l
SI DECONTARI	Factură(gospodărie comunală - apă, canal, salubritate pentru populaţie) "R.S."	14-3-9/gM
	Factură(gospodărie comunală - apă, canal, salubritate - pentru populaţie) (format imprimantă)RS	14-3-9/hA
	Factură(gospodărie comunală - apă, canal, salubritate - pentru unităţi socialiste) "R.S."	14-3-9/jM
	Factură(gospodărie comunală, apă, canal, salubritate)"R.S."	14-3-9/k A
	Factură(gospodărie comunală - energie termică)RS.	14-3-9/l M
	Calculul penalităţilor pentru întîrzierea plăţilor	14-3-9/m A 14- 3 - 1o
RETRIBUTII SI ALTE DREPTURI DE PERSONAL	Stat de retribuţii	14- 4 - 1 14-4- 1/a 14-4 -1/bM
	Stat de retribuţii(fără elementele componente ale retribuţiei totale)	14-4- 1/cM
	Stat de retribuţii(fără elementele componente ale retribuţiei totale)	14-4- 1/dM
	Listă de avans chenzinal	14-4- 1/e 14-4- 1/f
	Listă de îndemnizaţii pentru concediu de odihnă	14-4- 1/gM
	Stat de pensii în contul asigurărilor sociale de stat	14- 4 - 3
	Ordin de deplasare (delegaţie)	14- 4 - 4
	Ordin de deplasare (delegaţie) în străinătate (transporturi internaţionale)	14- 4-4/ a
	Decont de cheltuieli (pentru deplasări externe)	14- 4- 5
	Decont de cheltuieli valutare(pentru transporturi internaţionale)	14- 4- 5/a
CONTABILITATE GENERALA	Notă de debitare - creditare	14- 5- 1 A
	Proces - verbal de scădere	14 - 5-1 a
	Notă de contabilitate	14 -5- 2A 14 -5-2 a A
	Extras de cont	14 - 5 - 3
ALTE SUBACTIVITATI	Decizie de imputare	14 - 7 - 3
	Angajament de plată	14 - 7- 3/a
	Contract de garanţie în numerar	14 - 7 - 4
	Contract de garanţie suplimentară	14 - 7 -4/a
	Borderoul depunerilor la partea socială pentru unitatea . . .	14 - 7-5/ b 14 - 7-5/ c

mularul a fost completat cu toate datele variabile prevăzute şi (după caz) cu toate semnăturile de aprobare, de control preventiv şi de confirmare necesare.

In documentele care conţin calcule se verifică exactitatea acestora.

Verificarea de fond a documentelor se referă la legalitatea, realitatea, oportunitatea, necesitatea şi economicitatea operaţiei consemnate.

In documentele primare nu sînt admise ştersături, răzături sau alte asemenea procedee de corectare a erorilor. Erorile, constatate cu ocazia întocmirii şi verificării documentelor primare, se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau cifrei greşite, astfel încît acestea să poată fi şi după aceea citite, urmată de înscrierea deasupra a textului sau cifrei corecte. Corectura se face pe fiecare din exemplarele documentului greşit şi se confirmă prin semnătura persoanei sau persoanelor care au întocmit documentul respectiv, menţionîndu-se şi data cînd a avut loc aceasta. La corectarea documentelor care consemnează operaţii de predare-primire a unor valori materiale este necesară confirmarea prin semnătură a predătorului şi primitorului.

In documentele în baza cărora se primeşte, se eliberează sau se justifică numerarul, precum şi în documentele pentru care indicaţiile de completare prevăd asemenea restricţii, corecturile nu sînt admise sub nici o formă.

1.4. Circulaţia documentelor. Drumul pe care îl parcurg documentele din momentul emiterii sau al intrării lor în unitatea economică şi pînă la clasarea lor în arhivă reprezintă circulaţia documentelor. Raţionalizarea în această materie vizează: analiza judicioasă a operaţiilor ce trebuie executate în legătură cu fiecare document; fixarea unui traseu optim; normarea timpului necesar pentru emiterea, completarea, semnarea, verificarea şi înregistrarea lui; eliminarea reţinerilor inutile în cadrul compartimentelor; corelarea termenelor de transmitere a documentelor la unităţile de informatică cu programele de lucru ale acestora, stabilirea răspunderilor concrete ce revin lucrătorilor implicaţi în acest circuit.

In acest scop, normele metodologice privind contabilitatea stabilesc necesitatea întocmirii graficului de circulaţie a documentelor justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate. El se întocmeşte de către contabilul şef şi se aprobă de conducătorul unităţii, fiind obligatoriu pentru toţi angajaţii care participă la întocmirea, prelucrarea şi circulaţia documentelor. La alcătuirea graficului de circulaţie a documentelor este necesar să se asigure: respectarea normelor cu privire la întocmirea documentelor, reflectarea imediată în acestea a operaţiilor efectuate, înregistrarea lor la timp în contabilitate. In grafic se includ şi: verificarea şi prelucrarea documentelor, controlul financiar preventiv, controlul ierarhic operativ curent, precum şi celelalte operaţii care intervin pentru fiecare document şi lucrare de evidenţă.

Din punct de vedere al conţinutului şi sferei de cuprindere graficele de circulaţie a documentelor pot fi: individuale, pe compartimente (de structură) şi generale sau sintetice.

Graficele individuale se întocmesc pe executanţi. In ele se cuprind operaţiile şi lucrările stabilite pentru execuţie, termenele de efectuare şi compartimentele unde circulă în continuare sau persoanele cărora li se transmit (vezi fig.6o).

G r a f i c

de circulaţie a documentelor(individual) - Anastasie Viorica din cadrul compartimentului contabilităţii materialelor.

Fig. nr.6o

Nr. crt.	Lucrări şi operaţii	Termen	Compartimentele la care se trimit	
			Postcalcul	Comisie
1.	Primirea avizelor de expediere, facturilor şi notelor de recepţie şi constatare de diferenţe	zilnic		
2.				

Graficele pe compartimente sau de structură cuprind toate lucrările de evidenţă ale unui anumit sector sau compartiment de activitate, termenele, executanţii şi compartimentele cărora li se transmit(vezi fig.61).

Grafic de circulaţie a documentelor(de structură)
- Compartimentul contabilităţii materialelor -

Nr. crt.	Lucrări şi operaţii	Termen	Executant	Compartimentele la care se trimit	
				Post calcul	Comisie
1.	Primirea avizelor de expediere, facturilor şi notelor de recepţie şi constatare de diferenţe	zilnic	Anastasie V. Corciovă V. Negru Aneta		
2.					

Fig. nr.61

Graficele generale sau sintetice(pe activităţi) cuprind toate operaţiile necesare unei anumite lucrări, cu un grad ridicat de complexitate (vezi fig. nr.62).

Grafic sintetic sau general
- Bilanţul contabil pe anul 1986 -

Nr. crt.	Lucrările	Termen	Executant (compartimentul)
1.	Intocmirea balanţelor de verificare primare(sintetice şi analitice).	15 I	Contabilitate
2.	Nivelarea conturilor	16 I	Contabilitate

Fig. nr.62

Alcătuirea graficelor de circulaţie este precedată de analiza şi descrierea circuitului fiecărui document. Descrierea circuitului poate fi făcută sub formă de text, de reprezentări nestandardizate sau cu ajutorul simbolurilor practicate în cadrul analizelor de sistem informaţional.

De exemplu, întocmirea şi circulaţia "Bonului de mişcare a mijloacelor fixe"(cod 14-1-3A) în cazul utilizării lui ca document de mişcare a mijloacelor fixe în cadrul unităţii poate fi prezentat schematic ca în figura nr.63.

Prezentarea
circuitului "Bonului de mişcare a mijloacelor fixe"
în cazul utilizării ca document de mişcare a mijloacelor fixe în cadrul unităţii".

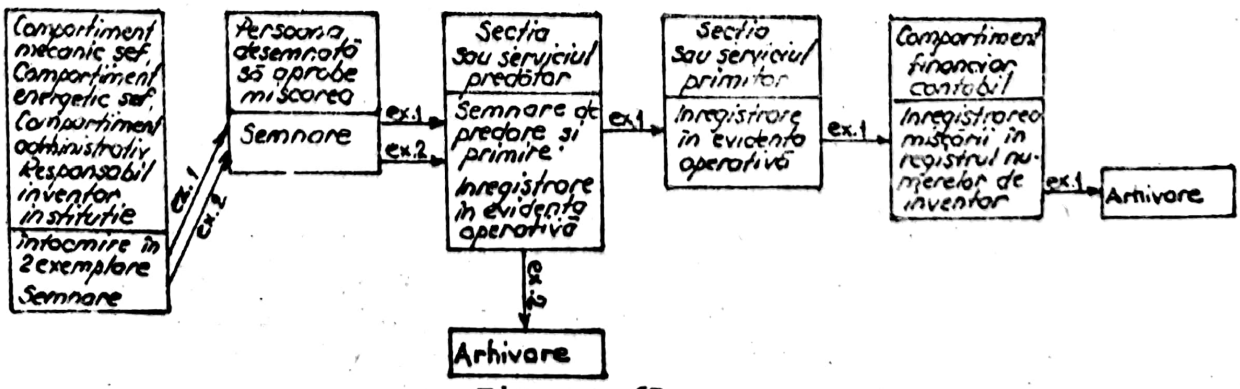


Fig. nr. 63

Analizele de sistem informaţional pot opera cu numeroase tehnici de reprezentare grafică a circulaţiei documentelor. Dintre acestea cele mai cunoscute sînt: "schema - bloc"; "schema logică"; "schema orizontală a fluxului informaţional"; "schema verticală a fluxului informaţional", cunoscută şi sub numele de "diagrama C".

Unul din primele sisteme prin care s-a încercat să se fixeze metodologia de analiză şi reprezentare a circuitelor documentelor a fost elaborat în Franţa în 1958 de către Serviciul Central al Organizării şi Metodelor(SCOM) din cadrul Ministerului Finanţelor. Reprezentarea se face pe un formular tipizat, unde fiecărui document i se rezervă cîte o coloană şi unde se înscrie circuitul de la apariţia documentului şi pînă la arhivarea sau distrugerea lui(deci o diagramă verticală).

● <u>In metodologia schemelor verticale a fluxului informaţional</u> se folosesc mai multe simboluri din care unele se referă la categoria documentului iar altele la operaţiile care se efectuează cu acestea(vezi figura nr.64).

<u>Simboluri utilizate în schemele verticale</u>

Crearea unui document circulant (un cerc)

Un document care apare odată cu înscrierea de date în el(un cerc cu punct în centru).

Intocmirea unui dosar sau registru în care se ataşează sau se înscriu documente circulante(un patrat)

Un document fix (care nu circulă) ale cărui date sînt consultate şi utilizate în mod repetat(un triunghi echilateral cu vîrful în sus)

Preluerarea unei informaţii de pe un document (un cerc mic).

Inscrierea unei informaţii pe un document (un cerc mic plin).

Verificare sau control, fără înscriere de date pe document(un patrat mic).

Verificare sau control cu certificarea scrisă pe document (un patrat mic plin).

Efectuarea unui calcul (un cerc avînd diametrele, orizontal şi vertical, trasate).

Operaţie de triere (sortare) (două linii orizontale paralele).

Iegirea documentului din compartimentul sau activitatea analizată(un unghi drept la care săgeata de pe linia orizontală indică îndepărtarea de linia verticală a documentului).

Intrarea unui document din alt compartiment sau activitate(un unghi drept cu o săgeată orientată în jos pe linia verticală).

Păstrare(clasare) temporară pînă la prelucrarea următoare declanşată de un eveniment exterior(un "T" inversat)

Punerea din nou în circuit a documentului (Un "T").

Distrugerea documentului (un semn în formă de X).

Arhivarea (Un triunghi echilateral cu vîrful în jos).

Anunţare sau comunicare verbală (un semn sub formă de clopot).

Figura nr.64

Utilizatorul are latitudinea să folosească şi simboluri derivate şi chiar simboluri de inspiraţie proprie.

In schema verticală de reprezentare a fluxului informaţional se foloseşte ca suport "Formularul C" care permite cuprinderea în secţiuni distincte a circuitelor interdependente dintre documente, a funcţiilor din structura organizatorică angrenate între ele, a naturii operaţiilor ce se efectuează, inclusiv a locurilor de decizie şi de execuţie precum şi a textelor descriptive ale acestora. Are avantajul că poate fi utilizat ca atare în analiză şi proiectare, în el regăsindu-se şi date în legătură cu frecvenţa documentului şi timpul normat pentru efectuarea fiecărei operaţii. Fiind mai laborioasă decît alte reprezentări diagrama verticală solicită o concentrare mare a celui care o utilizează.

● In schema orizontală a fluxului informaţional circuitul se desfăşoară pe orizontală. Ea este recomandată de American Society Mechanical Engineers (metodologia A S M E). Ea permite o reprezentare sugestivă a influenţei pe care un document o are asupra unuia sau mai multor documente. Simbolurile folosite sînt cele din figura nr.65.

Simboluri utilizate în schemele orizontale

- Crearea unui document nou sau înregistrarea pentru prima dată a unor date într-un formular(două cercuri concentrice).
- Adăugire de date pe un document elaborat anterior(un cerc haşurat).
- Manipularea documentului în vederea colaţionării, capsării, declasării, introducerii sau scoaterii din plic etc.(un cerc).
- Verificarea cantitativă sau calitativă a înregistrărilor efectuate în document (un patrat).
- Mişcarea(transportul) unuia sau mai multor documente de la o persoană la alta, de la un compartiment la altul etc.(conturul unei săgeţi).
- Staţionare sau îndosariere temporară(un semicerc).
- Arhivare. Marchează locul în circuit unde documentul devine inactiv.(un triunghi echilateral).
- Distrugerea unui document (un triunghi echilateral tăiat de o linie oblică).
- Linie de influenţă. In cazul nostru influenţa exercitată de documentul nr.1 asupra documentului nr.2.

Simbolurile pot fi combinate în diferite moduri.

Figura nr.65

Schema orizontală se obţine prin dispunerea în lanţ a simbolurilor corespunzătoare diferitelor operaţii, în ordinea logică în care se execută ele.

Lîngă fiecare simbol, sau numai acolo unde este necesar, se vor nota informaţii în legătură cu: compartimentul care execută operaţia şi frecvenţa acesteia în unitatea de timp aleasă(oră, zi etc.) timpul de prelucrare şi de staţionare etc.[1]. Simbolurile care se referă la operaţiile care se execută asupra aceluiaşi document sînt legate între ele printr-o linie dreaptă orizontală.

1. A se vedea şi Hidoş Cornel, Analiza şi proiectarea circuitelor informaţionale în unităţile economice, Buc., Editura Tehnică, 1976, pp.81-106.

● Schema logică este o metodă mai simplă de analiză a circuitului documentelor, a reprezentării înlănţuirii operaţiilor care se efectuează şi a deciziilor care se iau într-un anumit domeniu fundamentată prin acele documente. Simbolurile folosite în alcătuirea schemelor logice se pot grupa în: simboluri pentru fişiere, simboluri pentru prelucrare şi simboluri auxiliare(vezi fig. nr.66).

Simboluri folosite în schemele logice

Simboluri pentru fişiere	Simboluri pentru prelucrare	Simboluri auxiliare
Document- situaţie	Simbol de proces Execuţia unei operaţii sau grup de operaţii în urma căreia rezultă schimbarea valorii, formei sau localizării informaţiei.	Bloc delimitare Marchează după caz începutul, întreruperea sau sfîrşitul într-un program.
Cartelă perforată	Operaţie de intrare/ieşire. Arată punctele de intrare a datelor şi de ieşire a rezultatelor.	Conector obişnuit Leagă unele puncte ale schemei în cadrul aceleaşi pagini.
Fişier pe cartele	Introducere manuală a datelor prin consolă.	Conector pagină.
Bandă perforată	Operaţie manuală de intrare.	Simbol de adnotare(comentariu).
Bandă magnetică	Operaţie manuală de ieşire.	Marchează fluxul. Dacă segmentul este fără săgeată sensul se consideră după caz de sus în jos sau de la stînga la dreapta. Semnul leagă blocurile schemelor.
Disc magnetic	Prelucrare nedetaliată.	
Tambur magnetic	Decizie. Se utilizează la consemnarea trecerii fluxului în diverse puncte ale schemei după cum o anumită condiţie este îndeplinită sau nu.	Telecomunicaţie.
Afişaj video	Simbol proces predefinit.Serveşte pentru a reprezenta una sau mai multe operaţii specificate în detaliu în altă parte.	
	Operaţie de fuziune	
	Operaţie de separare	
	Operaţie de sortare	
	Operaţie de fuzionare interclasare.	

Figura nr. 66

● Schema "bloc" este cunoscută şi sub numele de diagrama de rutină sau diagrama de relaţii. Metoda constă în simbolizarea convenţională a compartimentelor care participă la desfăşurarea activităţii analizate,

precum şi a tuturor documentelor şi legăturilor dintre acestea. Simbolurile utilizate în acest tip de reprezentare grafică sînt cele din figura nr.67.

Simboluri utilizate în schema "bloc".

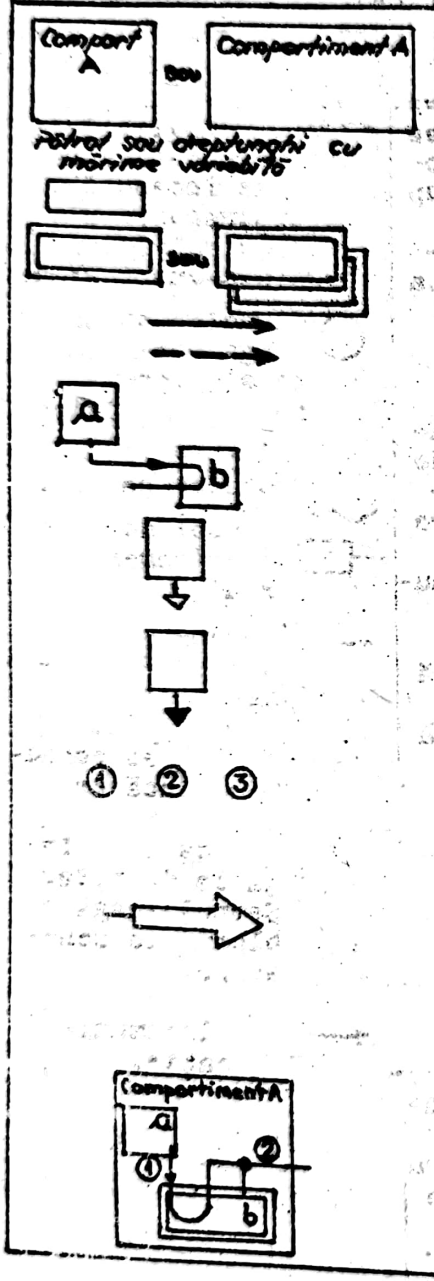
Simbolul	Semnificaţia
	Compartimentele prin care circulă documentele. În interior se înscrie denumirea sau simbolul compartimentului şi se reprezintă documentul şi circuitul acestora. Document. În interiorul dreptunghiului se înscrie denumirea şi simbolul documentului. Documentul nou creat într-un exemplar sau două după caz. Sensul circuitului documentului. O variantă a circulaţiei documentului atunci cînd sînt mai multe variante. Influenţa unui document "a" (preluarea sau înscrierea unor informaţii), asupra altui document "b" se reprezintă printr-o buclă a liniei. Arhivarea unui document care urmează să reintre în circuitul informaţional se reprezintă printr-un triunghi cu vîrful în jos. Arhivare definitivă a unui document se reprezintă printr-un triunghi haşurat, avînd vîrful în jos. Ordinea în care se crează documentele sau se operează asupra lor se ilustrează prin numerotarea cu cifre arabe a circuitelor şi încercuirea acestora. Trimiterea unui document din compartimentul în care a fost creat spre un alt compartiment nereprezentat în schemă. Tot cu o linie terminată cu conturul unei săgeţi se reprezintă şi intrarea în compartimentul reprezentat a unui document creat în alt compartiment. Conexiunea unui document nou creat "b" cu documentul "a" care l-a influenţat se marchează printr-un punct la intersecţia celor două circuite. Cele două documente urmează împreună circuitul 2

Figura nr.67

Schema "bloc" utilizînd simboluri numai pentru documente şi compartimente, ocupă un spaţiu redus şi poate fi percepută dintr-o singură privire. Dezavantajul ei este că nu reprezintă fluxul informaţional pe operaţii.

Se formulează articolul contabil de stornare:

	Data			
2	201 Obiecte de inventar în depozit =	410 Furnizori	5.500	5.500
	Se storneaza articolul contabil nr.1			

După care, se formulează articolul contabil corect:

	Data			
3	200 Materiale =	410 Furnizori	5.500	5.500
	Se înregistrează recepționarea anvelopelor auto,sosite de la furnizorul "F", având prețul de facturare de 5.500 lei			

O asemenea rectificare nu denaturează niciuna din mărimile semnificative determinate cu ajutorul contului(rulajele debitoare și creditoare, totalul sumelor debitoare și creditoare și soldul final).

d) Cînd prelucrarea greșită privește: omiterea înscrierii unor mărimi ori înscrierea lor greșită în coloanele de sume, formularea greșită a explicației; ori redactarea eronată a datei în articolul contabil rectificarea constă - după caz - fie în completarea omisiunii semnalate fie în corectarea greșelilor.

Corectarea constă în anularea cifrelor sau textului greșit din articolul contabil - prin tăierea cu o linie orizontală a acestora - urmată de înscrierea elementelor corecte deasupra celor anulate.

e) Erorile de prelucrare în Cartea Mare pot privi calcularea greșită în cont a mărimilor semnificative(rulaje, total sume, sold final).

Rectificarea lor se face prin anularea(tăierea cu o linie) a mărimii eronate și înscrierea, deasupra acesteia,a mărimii corecte.

4. METODE DE TEHNICĂ CONTABILĂ

4.1. Noțiune și clasificare.

Realizarea în practică a demersului cognitiv, fixat în contabilitate prin metoda de nivel teoretic, implică parcurgerea unui ciclu de prelucrare complex.

El începe odată cu (a) punerea în funcțiune a conturilor din sistemul de calcul digrafic care reflectă situația inițială a perimetrului contabil.

Mărimea de început a fiecărui element patrimonial se preia din balanța de verificare finală întocmită pentru ciclul precedent, atunci cînd un asemenea ciclu a existat.

Dacă un asemenea calcul lipsește, se poate ajunge la o sinteză asupra situației perimetrului contabil prin prelucrarea contabilă a datelor unui inventar general întocmit la începutul ciclului calculatoriu.

Sinteza poate îmbrăca forma unui bilanț inițial.

Ciclului contabil se continuă cu reflectarea faptelor contabilizabile din cursul perioadei ceea ce presupune (b) evaluarea operaţiunilor contabilizabile înscrise în documentele justificative şi analiza contabilă a acestora în vederea elaborării articolelor contabile şi înregistrarea lor cronologică (c) sistematizarea mişcărilor în sistemul de conturi sintetice şi analitice (d) prelucrarea datelor înscrise în sistemul de conturi, verificarea exactităţii prelucrărilor şi calculelor, rectificarea erorilor de preluare şi prelucrarea şi elaborarea balanţelor de verificare primare (e) întocmirea tablourilor de raportare a principalilor indicatori economico - financiari la finele fiecăreia din primele două luni ale trimestrului (f) inventarierea patrimoniului în vederea completării cunoaşterii, a verificării realităţii datelor din contabilitate şi aducerea situaţiei din sistemul de conturi la nivelul celei din realitate (g) definitivarea calculaţiei şi decontarea costurilor (h) regularizarea evaluărilor, determinarea şi concentrarea rezultatelor (i) închiderea conturilor din sistemul de conturi (j) întocmirea balanţelor de verificare finale (k) sistematizarea datelor sistemului de conturi în bilanţ, preluarea datelor de comparaţie şi întocmirea anexelor la bilanţ (l) valorificarea datelor obţinute prin analize comparative şi calcule previzionale. In cadrul ciclului se introduc şi se realizează o mare diversitate de documente de evidenţă a căror asamblare în ciclul de prelucrare poate fi făcută în diferite moduri.

Pentru a desemna modalităţile de organizare a ciclului de prelucrare a datelor în contabilitate, întîlnim în literatura de specialitate o terminologie variată[x].

In ultimul timp, o mai mare răspîndire o cunosc termenii: "formă

Notă : x. - La noi, cei mai uzitaţi termeni au fost: "sistem" (Theodor Stefănescu, Curs de contabilitate în partidă dublă, Buc., 1874), "metod de contabilitate" (C. Petrescu, Contabilitate şi administraţie, Iaşi, 1901; M.I. Mihăilescu, Tratat de contabilitate, Bucureşti, 1927; Sp. Iacobescu şi Al. Sorescu, Curs de contabilitate comercială generală, Buc., 1933), "metodă de contabilitate" (D. Voina, Metode raţionalizate şi curente noui în contabilitate, Cluj, 1937) "metodă de înregistrare" (Leon Siegler, Tehnica contabilităţii moderne, Bucureşti, 1945), "metodă sau formă de contabilitate" (I.N.Evian "Contabilitate dublă" - înţelegerea raţională a economiei acestui sistem de înregistrări contabile, Bucureşti, 1946; inspirat din Fr. Hügli, Buchhaltungsistem und Buchhaltungsformen, Berne, 1887), "formă de contabilitate" (I.M Galperin ş.a. Curs teoretic de evidenţă contabilă - traducere din l.rusă - Bucureşti, 1949; Văduva Ilie ş.a., Bazele contabilităţii, Bucureşti, 1982), "formă de evidenţă contabilă" (C.G.Demetrescu ş.a., Bazele evidenţei contabile, Bucureşti, 1962; Ristea M. ş.a., Contabilitate, Bucureşti, 1980), "formă de înregistrare contabilă" expresie adoptată în 1966 de către Direcţia evidenţei şi dărilor de seamă contabile din Ministerul Finanţelor; Gh. Enache, Bazele contabilităţii, Bucureşti, 1977), "metodă de tehnică contabilă" (D.Rusu, Contabilitate generală, Bucureşti, 1970), "formă de tehnică contabilă" C.G.Demetrescu ş.a., Contabilitatea ştiinţă fundamentală şi aplicativă, Craiova, 1979.

de înregistrare contabilă", "metodă de tehnică contabilă" şi " formă de tehnică contabilă".

Expresia " sistem[x] de contabilitate" întîlnită în acest context în secolul trecut, primeşte astăzi un cu totul alt înţeles. Ea este rezervată acum pentru a desemna ansamblul logic - coerent de teze contabile, axate consecvent pe un principiu teoretic şi metodologic fundamental.

In acest sens se disting două sisteme de contabilitate: sistemul de contabilitate în partidă simplă şi sistemul de contabilitate în partidă dublă. In primul sistem toate cunoştinţele se ţes în jurul contului sau partidei; în cadrul celui de al doilea, toate cunoştinţele se împletesc în jurul a două serii de calcule fundamentate pe principiul bilanţier "Activ = Pasiv".

Termenul " metodă" întîlnit în expresiile: " metodă de contabilitate" şi " metodă de tehnică contabilă" introduce ideea de cale de urmat, de program după care se reglează acţiunile practice de înregistrare şi prelucrare în documentele de evidenţă contabilă în vederea realizării ciclului contabil de reflectare.

Modurile sau procedurile de înregistrare a datelor în evidenţa cronologică şi evidenţa sistematică pot diferi şi în funcţie de aceasta vom avea şi metode de tehnică contabilă diferite. Inscrierea datelor se poate face: (a) mai întîi în documentele de evidenţă cronologică şi de aici ele pot fi transcopiate în vederea sistematizării, în formularele de conturi analitice şi formularele de conturi sintetice sau (b) înscrierea se poate face concomitent în două ori mai multe documente, fiecare aparţinînd altei categorii de evidenţă(evidenţă cronologică, evidenţă analitică sistematică, evidenţă sintetică sistematică). In condiţiile prelucrării manuale sau cu ajutorul maşinilor de contabilizat înregistrarea concomitentă se face cu ajutorul hîrtiei carbon.

In condiţiile folosirii ordinatoarelor electronice datele se pot introduce în calculator o singură dată, iar prin prelucrarea integrală în baza unui program adecvat se obţin toate categoriile de evidenţă inclusiv sintezele: balanţa de verificare şi bilanţ.

Termenul "formă" aparţine grupei categoriilor ontologice unde îl întîlnim alături de: Fenomen - Esenţă, Cauză - Efect, Necesitate - Posibilitate, formînd un cuplu categorial cu noţiunea "Conţinut".

Conţinutul desemnează totalitatea elementelor şi proceselor care constituie un obiect, iar categoria "formă" indică modul de organizare al acestor elemente[1]. Acest raport şi acest sens se atribuie categoriei de formă şi în expresiile: "formă de contabilitate", " formă de evidenţă contabilă", " formă de tehnică contabilă", "formă de înregistrare contabilă", accentul fiind pus pe organizarea structurală a conţinutului, pe sistemul de documente de evidenţă contabilă în care se regăseşte înregistrată şi prelucrată materia contabilizată printr-o unitate gestionară şi o anumită perioadă.

Marea diversitate de forme pe care le poate lua documentele de evidenţă contabilă care se referă la acelaşi conţinut explică mulţimea variantelor în care se poate prezenta chiar şi acelaşi tip de organizare a ciclului contabil de prelucrare.

In concluzie, expresiile folosite pentru a desemna modalităţile de organizare a ciclului de prelucrare contabilă a datelor care au în cuprinsul lor cuvîntul "metodă" sînt mai în măsură să accentueze ideea de

---

x - Cuvîntul " sistem" este de origine greacă şi înseamnă " a împleti".

1 - Cf. Dumitriu, Anton, Istoria logicii, Bucureşti, Editura Didactică şi Pedagogică, 1975, p.74o.

ordine şi raţionalitate după care să se facă îmbinarea elementelor de tehnică contabilă şi prin care se realizează în practică funcţiunile contabilităţii în partidă dublă. De aceea vom prefera expresia " metodă de tehnică contabilă" în locul celei de "formă de înregistrare contabilă". Ceea ce urmăreşte orice metodă de tehnică contabilă este proiectarea unui cadru în care operaţiile de înregistrare şi calcul să poată fi elaborate clar, exact şi rapid. De-a lungul timpului s-au cristalizat mai multe metode de tehnică contabilă. După modul cum se fac preluările dintr-un registru în altul ele pot fi împărţite în: (1) metode transcriptive şi (2) metode transcopiative. Nota comună tuturor metodelor transcriptive o constituie faptul că înregistrările se fac în mod succesiv dintr-un registru în alt registru sau în mai multe registre. In cadrul metodelor transcopiative se fac înregistrări simultane în două sau mai multe evidenţe pe cale copiativă directă, prin folosirea hîrtiei carbon sau prin executarea de către calculator a unei secţiuni de program adecvat.

Dacă avem în vedere modul cum se face legătura în procesul prelucrării între registrul cronologic şi registrul sistematic, în mod nemijlocit sau mijlocit de un jurnal colector, distingem: (1.1) metode transcriptive directe şi (1.2) metode transcriptive indirecte.

In rîndul metodelor de tehnică contabilă transcriptive directe pot fi cuprinse: metoda italiană clasică, metoda italiană dezvoltată, metoda Jurnal - Carte mare sau metoda americană, metoda logismografică, metoda maestru - şah sau metoda cu conturi corespondente şi metoda cu jurnale multiple[x].

Sînt metode de tehnică contabilă transcriptive indirecte: metoda germană şi metoda franceză.

(1.1) Metode transcriptive directe.

● Metoda italiană clasică a apărut la Veneţia, de aceea este cunoscută şi sub numele de metoda veneţiană. Este descrisă atît de Luca Paciolo în Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita(1494) cît şi de Benedetto Cotrugli în Della mercatura e del mercante perfetto(1458). Metoda a avut o mare răspîndire în Europa. In întreprinderile mici ale Rusiei prerevoluţionare a fost utilizată pînă la sfîrşitul secolului al XIX-lea.

In cadrul metodei se întrebuinţau trei registre: un Memorial (în care se înscriau amănunţit "zi de zi şi oră de oră" toate afacerile mici şi mari fără a se face vreo interpretare contabilă), un Jurnal(în care, în urma analizei atît situaţia din inventar cît şi afacerile din cursul perioadei consemnate în memorial erau prezentate sub formă de articole contabile) şi Cartea mare (în care se făcea sistematizarea pe conturi). Pentru verificarea înregistrărilor se efectua punctarea(colaţionarea) registrelor şi se întocmea o balanţă a Cărţii mari(vezi fig. nr.68).

Metoda italiană

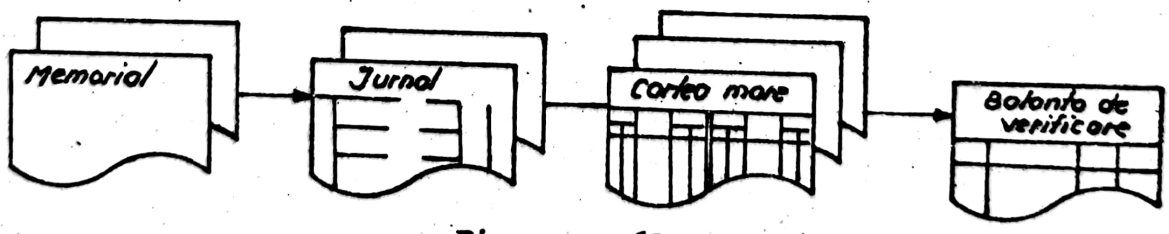


Figura nr.68

Se lucra cu registre fixe. Pînă în secolul al XVI-lea, contul sinteic nu era cunoscut. In funcţiune erau numai conturi analitice.

Notă:x- Numărul acestor metode de tehnică contabilă este mult mai mare. Amintim creaţia autorului român C.Petrescu denumită de el "metodul Jurnal-bilanţ", prezentată în tratatul "Contabilitate şi administraţie"(Iaşi,1901) precum şi metoda "Jurnalul partizi" elaborată de Vasile Nădejde, absolvent al Scoalei comerciale superioare din Iaşi, prezentată într-o lucrare apărută în 1914 şi avînd titlul "Jurnalul partizi".

Concentrarea operaţiunilor într-un singur registru cronologic făcea ca înregistrarea cronologică să fie oprită pe perioada cît se operau sistematizările în Cartea-mare. Cînd operaţiunile s-au înmulţit, ca urmare a dezvoltării afacerilor, s-a căutat o nouă soluţie pentru preîntîmpinarea rămînerii în urmă a înregistrărilor. Astfel, în vederea înlesnirii diviziunii muncii registrul Jurnal unic s-a desfăcut în două jurnale deosebite: Registrul de casă pentru operaţiunile cu bani gata şi un registru Jurnal pentru toate celelalte operaţiuni. S-a ajuns astfel la metoda italiană dezvoltată.

● Metoda Jurnal- Cartea mare este cunoscută şi sub numele de metoda americană, deşi creatorul ei este Edmond Degrangee. Acesta la ediţia din 1804 a lucrării sale "La Tenue des Livres rendue facile, ou Nouvelle Méthode d'Enseignement, a l'usage des personnes destinées au commerce" a făcut să apară un supliment de 45 de pagini în care descrie invenţia sa.

În cadrul acestei metode se combină Jurnalul şi Cartea mare într-un singur registru, făcînd posibilă şi întocmirea balanţei de verificare în oricee moment(vezi fig. nr.69).

Jurnal - Cartea mare

Nr crt	Sume debitoare	Text	Sume creditoare	cf A		cf B		..... etc.	cf N		Nr crt
				Debit	Credit	Debit	Credit		Debit	Credit	
1		Solduri iniţiale									1
2	a	Data cf „A" = cf „B" Explicaţia	a	a			a				2
		Rulaj									
		Total sume									
		Solduri finale									

Fig. nr.69

Din cauza dimensiunilor mari pe care le-ar avea formularul care ar trebui utilizat, de regulă, metoda nu se aplică decît în condiţiile în care numărul de conturi puse în funcţiune nu depăşeşte cifra de 20-25. Metoda s-a aplicat în cooperativele agricole de producţie din ţara noastră pînă la 1 ian.1967.

● Metoda logismografică este o creaţie a profesorului Giuseppe Cerboni Ea are astăzi doar o valoare istorică. Se fundamentează pe tec[illegible] personalistă cu două serii de conturi: conturile proprietarului şi conturile aziendei(agenţi şi corespondenţi). Ele se găsesc într-un echilibru permanent, pus în evidenţă prin Jurnalul logismografic. În afara Jurnalului logismografic în cadrul metodei se operează cu Dezvoltătoarele de gradul I, Dezvoltătoarele de alte grade după trebuinţă şi Minutarul. De asemenea, întîlnim şi un Tablou sau Cadru al contabilităţii care e un repertoriu general al registrelor şi conturilor întrebuinţate.

● Metoda de tehnică contabilă maestru - gah şi metoda de tehnică contabilă pe jurnale multiple sînt două din metodele utilizate în unităţile economice din ţara noastră. Ele vor fi prezentate în mod distinct.

(1.2) Metodele transcriptive indirecte se caracterizează prin introducerea în ciclul de prelucrare a unui jurnal general sau jurnal sintetic. Aceasta se interpune între jurnalele analitice şi cartea mare cu conturi sintetice. În fiecare zi, săptămînal, din 15 în 15 zile, lunar sau după cum se simte necesitatea, operaţiunile din jurnalele analitice se sintetizează în vederea compunerii jurnalului sintetic.

● În cadrul metodei de tehnică contabilă germană, descrisă de Helwig în 1774, evidenţa cronologică se realizează cu două registre ca şi în

metoda italiană dezvoltată. Sistematizarea operaţiunilor pe conturi în Cartea - mare nu se face prin preluarea datelor din cele două registre cronologice(registrul de casă şi jurnal) ci din jurnalul sintetic.

● In cadrul metodei de tehnică contabilă franceză, operaţiunile, grupate după felul lor, se înscriu mai întîi în jurnalel analitice. Datele din acestea se sistematizează în conturile analitice alcătuind contabilitatea analitică a întreprinderii.

Săptămînal, decadal, chenzinal sau la alte perioade operaţiunile din jurnalel analitice se sintetizează compunîndu-se jurnalul sintetic. Din jurnalul sintetic mişcările se sistematizează în Cartea mare cu conturi sintetice. Aceste din urmă registre alcătuiesc contabilitatea generală sau centralizatoare.

Metoda franceză a fost descrisă de Delaporte la 1673.

(2) Sub presiunea raţionalizării, contabilitatea a fost nevoită să-şi revizuiască metodele de lucru. Inconvenientele metodelor transcriptive generate în principal de: folosirea, cu precădere, a registrelor legate greu de mînuit, inadecvate pentru extinderea diviziunii muncii; lipsa de mobilitate în caz de reorganizare; consum neeconomic de energie - urmare a înregistrărilor succesive -; lipsă de operativitate au făcut ca în metodele de tehnică contabilă registrele legate să fie abandonate, foile volante fiind preferate.

Utilizarea foilor volante permite trecerea la înregistrarea simultană, prin transcopiere cu ajutorul hîrtiei carbon sau a indigoului, în două sau mai multe categorii de evidenţe. Pe lîngă economia de efort şi de timp, se evită erorile ce apar de regulă cu prilejul trecerii datelor dintr-un registru în altul. S-a ajuns astfel la noi metode de tehnică contabilă, metodele transcopiative. In funcţie de modalitatea tehnică prin care se face înregistrarea simultană distingem:(2.1) metode de tehnică contabilă transcopiative manuale sau metode copimanugrafice şi (2.2) metode informatice de tehnică contabilă.

(2.1) Metodele de tehnică contabilă transcopiative manuale apar în secolul nostru. In anul 1900, doctorul Hinz din Berlin imaginează primul, o asemenea metodă de tehnică contabilă în care trecerea cifrelor în conturile analitice să se facă simultan cu înregistrarea în jurnal. In vederea transcopierii simultane în cele două registre, sub fila de jurnal se preconiza introducerea fişei de cont peste care se aşeza indigoul. Se obţinea astfel concomitent atît înregistrarea în jurnal cît şi înscrierea în conturile analitice. Pentru înregistrarea în contabilitatea sintetică se menţinea în funcţiune registrul Jurnal - carte mare. Metoda s-a impus atenţiei şi s-a căutat a i se remedia neajunsurile provocate de dificultatea aşezării corecte a indigoului şi fişei de cont sub fila de jurnal.

Astfel, pornind de la ideea Dr. Hinz, profesorul Alfons Ruf din Zürich aduce cele mai importante raţionalizări procedeului de înregistrare simultană prin transcopiere manuală.

In cadrul metodei Ruf transcopierea priveşte fişa de cont analitic şi jurnalul. Din această cauză cele două registre au modulul de coloane destinat înregistrării simultane structurat şi dimensionat identic. Sub aspectul formei exterioare, jurnalul se prezintă ca un registru legat iar conturile analitice, ca foi volante.

Un dispozitiv special, denumit"aparat de contabilizat", realizează fixarea stabilă a foii de indigo deasupra filei de jurnal pe toată durata cît se fac înregistrări pe pagina respectivă. Pe de altă parte, acest aparat facilitează aşezarea corectă a fişei de cont analitic peste pagina din jurnal, indicînd în mod automat rîndul acestui registru pe care urmează să se facă înscrierea.

Firesc, în afara modulului comun, documentele de evidenţă din cele două registre fundamentale au şi elemente specifice. Astfel, în cazul contului analitic întîlnim atît elementele de identificare ale acestuia cît şi eventualele mărimi constante(care nu se modifică de la o operaţiune la alta). In cel de al doilea, în jurnal, întîlnim două coloane

x- Se cunosc şi aplicaţii în care jurnalul legat în scoarţe a fost înlocuit cu jurnalul pe foi volante.

distincte în care se menţionează conturile sintetice supraordinate conturilor analitice chemate în funcţiune. Alte două coloane sînt rezervate pentru înscrierea sumelor totale cu care au fost debitate şi creditate conturile sintetice puse în funcţiune prin înregistrările din pagina respectivă şi care vor fi preluate în Cartea mare sintetică.

Pentru colectarea cu uşurinţă la nivelul unei pagini de jurnal, pe conturi sintetice, a sumelor ce privesc debitul şi creditul acestora se foloseşte un"aparat de grupare". Acesta este un dispozitiv, aproximativ de lăţimea celor două coloane de sume debitoare şi creditoare, prevăzut cu nişte clapete culisabile identice ca număr cu rîndurile din jurnal. Aşezat peste coloanele de sume din jurnal, prin deschiderea clapetelor din dreptul contului care interesează, devin vizibile numai sumele debitoare şi creditoare ce privesc contul respectiv. Celelalte cifre rămînînd acoperite se uşurează astfel gruparea sumelor pe conturi sintetice.

In metoda de tehnică contabilă "maestru - şah cu transcopiere în analitic",ce se aplică în întreprinderile agricole de stat din ţara noastră,înregistrările în conturile analitice se fac concomitent cu cele din notele de jurnal. Nota de jurnal se prezintă astfel ca o copie a înregistrărilor efectuate în conturile analitice. După completarea notei de jurnal, aceasta se totalizează iar pe verso-ul ei se face gruparea sumelor pe conturile sintetice corespondente în vederea înregistrării în conturile sintetice.

(2.2) Metodele informatice de tehnică contabilă se caracterizează prin faptul că o parte din ciclul contabil de prelucrare se realizează în mod automat. Ca echipamente de calcul se folosesc în principal calculatoarele electronice şi maşinile de facturat- contabilizat.

In cazul folosirii echipamentelor de calcul mecanografic, printr-o suprapunere corespunzătoare a jurnalului cu fişele de conturi analitice şi sintetice, se realizează prin aceeaşi înscriere: evidenţa cronologică, evidenţa sistematică analitică, precum şi evidenţa sistematică sintetică.

In condiţiile folosirii echipamentului electronic datele din documentele justificative, transpuse în prealabil pe purtători tehnici, sînt introduse în calculator o singură dată obţinîndu-se în urma prelucrării toate categoriile de evidenţe(cronologice, sistematice analitice, sistematice sintetice), calculaţii contabile, balanţe de verificare sintetice şi analitice, bilanţ şi anexe, analize comparative şi calcule previzionale.

4.2/ Metoda de tehnică contabilă " maestru-şah"[x]: Face parte din grupa metodelor transcriptive directe. Specificul ei constă în faptul că pentru evidenţa sistematică sintetică se folosesc fişe de cont distincte, pentru debitul şi pentru creditul contului, cu desfăşurarea mişcărilor înregistrate pe conturi corespondente. De aici şi o altă denumire sub care este cunoscută această metodă, aceea de " metodă de tehnică contabilă cu conturi corespondente".

Metoda se aplică, în ţara noastră, în unităţile industriale, prestatoare de servicii, comerciale, de construcţii, în unităţile agricole cooperatiste şi în staţiunile de mecanizare a agriculturii. O variantă a metodei, cea cunoscută sub numele de "maestru - şah cu transcopiere în analitic" se aplică şi în întreprinderile agricole de stat.

● Mijloacele scriptice folosite în cadrul metodei sînt: (a) Documentele justificative şi documentele centralizatoare. Toate înregistrările în contabilitate au la bază documente justificative. Inainte de a fi înregistrate, acestea sînt supuse prelucrării contabile: sortare pe operaţii de acelaşi fel, verificare, evaluare(dacă este cazul) şi apoi contare. Prin contare se înţelege indicarea simbolurilor conturilor

---

x -'Maestru"de la "Maestru principal" o altă denumire sub care era cunoscută Cartea mare iar"şah'de la formatul de grilă sau tablă de şah sub care se prezintă modelul de cont sintetic folosit.

sintetice şi analitice în drept a primi sumele în debitul ori creditul lor. Operaţia se realizează în urma analizei contabile. Înregistrările în contabilitate se fac document cu document sau pe baza unui document centralizator. Documentul centralizator vizează restrîngerea numărului de înregistrări în evidenţa cronologică şi evidenţa sistematică sintetică. În el se cumulează elementele care urmează a fi contabilizate din documentele justificative al căror conţinut se referă la operaţii de aceeaşi natură şi din aceeaşi perioadă de gestiune. Documentul cumulativ se întocmeşte fie pentru debitul, fie pentru creditul contului care reflectă asemenea operaţii.

(b) Note de contabilitate (vezi fig.nr.7o). Servesc ca document justificativ de înregistrare în evidenţa sintetică şi analitică, pentru operaţiile care nu au la bază dpcumente justificative(storn̆ări, virări etc.).

Unitatea		Notă de contabilitate	OP.P.A.D.	Nr. document		Data			Nr. poz
1	Întrepr.				ziua	luna	anul		
	Mecanică		2	3,	4	5	6		7
	Iosi			31	26	01	87		

Nr. crt.	Explicaţii	Simbolul conturilor		Suma
		Debitor	Creditor	
		8	9	10
1	Storno op.			
	3/3.I. 1987	201	410	23.450,00
2	Înreg. corecţia			
	preţelor de achiz.	200	410	23.450,00
Întocmit		Verificat		
[signature]		[signature]	TOTAL	Ø

Fig. nr.7o

(c) Jurnal de înregistrare(vezi fig.nr.71). Serveşte ca document pentru înregistrarea cronologică a operaţiilor şi stabilirea rulajului lunar al înregistrărilor. Se completează pe măsura înregistrării documentelor justificative, a documentelor centralizatoare şi a notelor de contabilitate, cărora li se atribuie un număr de ordine.

Jurnal de înregistrare

pe luna ianuarie 1987

Nr. crt.	Ziua oper.	Felul documentului	Suma	Nr. crt.	Ziua oper.	Felul documentului	Suma
1	3	Bon de predare	240.590,00	Report			1.455.690,00
2	4	Bon de consum	10.960,00	31	26	Notă de contab.	0,00
3	4	Notă de recepţie	23.450,00	32	26	Factura	24.120,00
30	15	Chitanţa	1.000,00	60	31	Centralizator	939.820,00
De reportat :			1.455.690,00	Total			30.450.420,00

Fig.nr.71

(d) Fişe sintetice şah(vezi fig. nr.72a şi 72b). Servesc pentru reflectarea sistematică a operaţiilor în evidenţa contabilă sintetică şi pentru întocmirea balanţei de verificare sintetice. Se întocmesc fişe, separat pentru debit şi separat pentru credit. Datele pentru mişcările din cursul lunii se înscriu din documentele justificative, documentele cumulative(centralizatoare) şi din notele de contabilitate. Pentru obţinerea rulajului cumulat de la începutul anului se preia din fişele sintetice şah ale lunii precedente totalul rulajului contului de pînă la acea dată, se înscrie şi se însumează apoi cu rulajul contului în luna de referinţă.

FIŞA SINTETICĂ ŞAH — Simbol cont: 200 — Debit / ~~Credit~~ — Pagina 1

Denumirea contului: Materiale — luna ianuarie 1987

Nr. din jurnal de înreg.	Data oper.	Suma	Conturi corespondente 205	399	410	498	500	520	701
4	4	23.450,00	23450,00						
7	4	5.950,00							5950,00
9	10	3.286.400,00	30.250,00	13450,00	3220500,00	12.100,00	10.100,00		
19	12	14.150,00						14150,00	
31	26	23.450,00			23.450,00				
Total	31	10.813.400,00	145900,00	120300,00	10.420.900,00	42100,00	64.500,00	14150,00	5950,00
Rulaj precedent		-	-	-	-	-	-	-	-
Rulaj cumulat		10.813.400,00	145900,00	120300,00	10.420.500,00	42.100,00	64.500,00	14150,00	5950,00

Fig. nr. 72 a

FIŞA SINTETICĂ ŞAH — Simbol cont: 200 — ~~Debit~~ / Credit — Pagina 1

Denumirea contului: Materiale — luna ianuarie 1987

Nr. din jurnal de înreg.	Data oper.	Suma	Conturi corespondente 206	225	500	501	510	520	521
2	4	10 960,00				10960,00			
6	7	10.500,00	10500,00						
11	10	3923 360,00		24000,00	2960000,00	45600,00	289455,00	492805,00	111500,00
13	11	25100,00		25100,00					
18	14	9650,00				9650,00			
Total		11449 600,00	10500,00	49100,00	8450,00	160000,00	980000,00	1460000,00	360000,00
Rulaj precedent		-	-	-	-	-	-	-	-
Rulaj cumulat		11449 600,00	10500,00	49100,00	8450,00	160000,00	980000,00	1460000,00	360000,00

Fig. nr. 72 b

(e) Fişe de cont analitic. Servesc pentru reflectarea sistematică a operaţiilor în evidenţa contabilă analitică pentru elaborarea balanţelor de verificare analitice.

Larga varietate a conţinutului de reflectat(mijloace fixe, mijloace circulante materiale, mijloace circulante în decontare, mijloace circulante băneşti, costuri de producţie, cheltuieli anticipate, cheltuieli de regie etc.) precum şi marea diversitate de metode de evidenţă analitică ce pot fi aplicate explică numărul de modele de conturi analitice x- Avem în vedere îndeosebi metodele de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi calculaţie a costurilor precum şi metodele de evidenţă analitică a valorilor materiale(metoda operativ contabilă sau pe solduri, metoda cantitativ-valorică sau pe fişe de cont analitic şi metoda global-valorică).

ce pot fi întîlnite.

(f) Balanţe de verificare analitice. Servesc la centralizarea datelor semnificative din conturile analitice subordonate unui cont sintetic şi la verificarea concordanţei cu datele contului sintetic. Modelele pot diferi în raport cu mărimile apreciate că prezintă interes a fi centralizate şi confruntate cu cele din contul sintetic supraordinat. Pentru valorile materiale, modelul de balanţă analitică arată ca în figura nr.73

Unitatea ..... Balanta analitică a valorilor materiale
..... pe luna ..... anul ....

Cod	Stoc initial	Contributeo		Stoc final	Pret unitar	Sold initial	Voloare		Sold final
		Intrari	Iesiri				Debit	credit	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Total									

Fig. nr.73

(g) Balanţa de verificare sintetică. Prin intermediul ei se realizează centralizarea datelor din conturile sintetice şi verificarea seriilor de egalităţi specifice sistemului de calcul contabil digrafic. In cadrul metodei de tehnică contabilă " maestru - şah" este posibil să se întocmească întreaga gamă de modele de balanţe de verificare cunoscute. In funcţie de model, pentru întocmirea acestui calcul de sinteză datele se preiau din: balanţa de verificare precedentă(soldurile iniţiale respectiv, totalurile sumelor debitoare şi creditoare de la sfîrşitul perioadei precedente) şi din fişele sintetice şah ale lunii curente(rulajul debitor şi creditor înregistrat în cursul lunii de fiecare cont sintetic, respectiv rulajul cumulat de la începutul anului). Celelalte mărimi (total sume debitoare şi total sume creditoare ale fiecărui cont, soldul final precum şi totalul fiecărei coloane de sume din balanţă) se determină, în cadrul balanţei, prin prelucrare.

(h) Bilanţul şi anexele la bilanţ. Indicatorii de raportare asupra situaţiei de la sfîrşitul perioadei conţinuţi în modelul de bilanţ şi în structurile complementare anexă se obţin prin prelucrarea datelor din balanţele de verificare şi evidenţele sistematice sintetice şi analitice.

Schematic, legăturile dintre aceste mijloace scriptice se prezintă în figura nr.74.

4.3. Metoda de tehnică contabilă cu jurnale multiple. Este o metodă transcriptivă rezultată în urma raţionalizării metodei sovietice "Jurnal - Order" şi introdusă în unităţile industriale şi comerciale de la noi din a doua jumătate a anului 1953.

Numeroasele perfecţionări aduse metodei în următorul deceniu şi jumătate i-au schimbat mult din fizionomia iniţială şi, din 1968, variantei rezultate i s-a atribuit noua denumire[x] sub care este cunoscută de atunci.

x - În instrucţiunile elaborate de Direcţia evidenţei şi dărilor de seamă contabile din Ministerul Finanţelor, la 1968, ea este denumită "formă de înregistrare contabilă pe jurnale". Prof.univ.dr.doc. D. Rusu o numeşte "metodă de tehnică contabilă pe jurnale multiple". In fapt, în cadrul metodei se folosesc şi alte mijloace scriptice specifice decît jurnale - cum sînt: cartea- mare şi situaţiile - şi de aceea am optat pentru denumirea "metode de tehnică contabilă cu jurnale multiple".

Metodo de tehnică contabilă „Maestru - sah"

(organigrama)

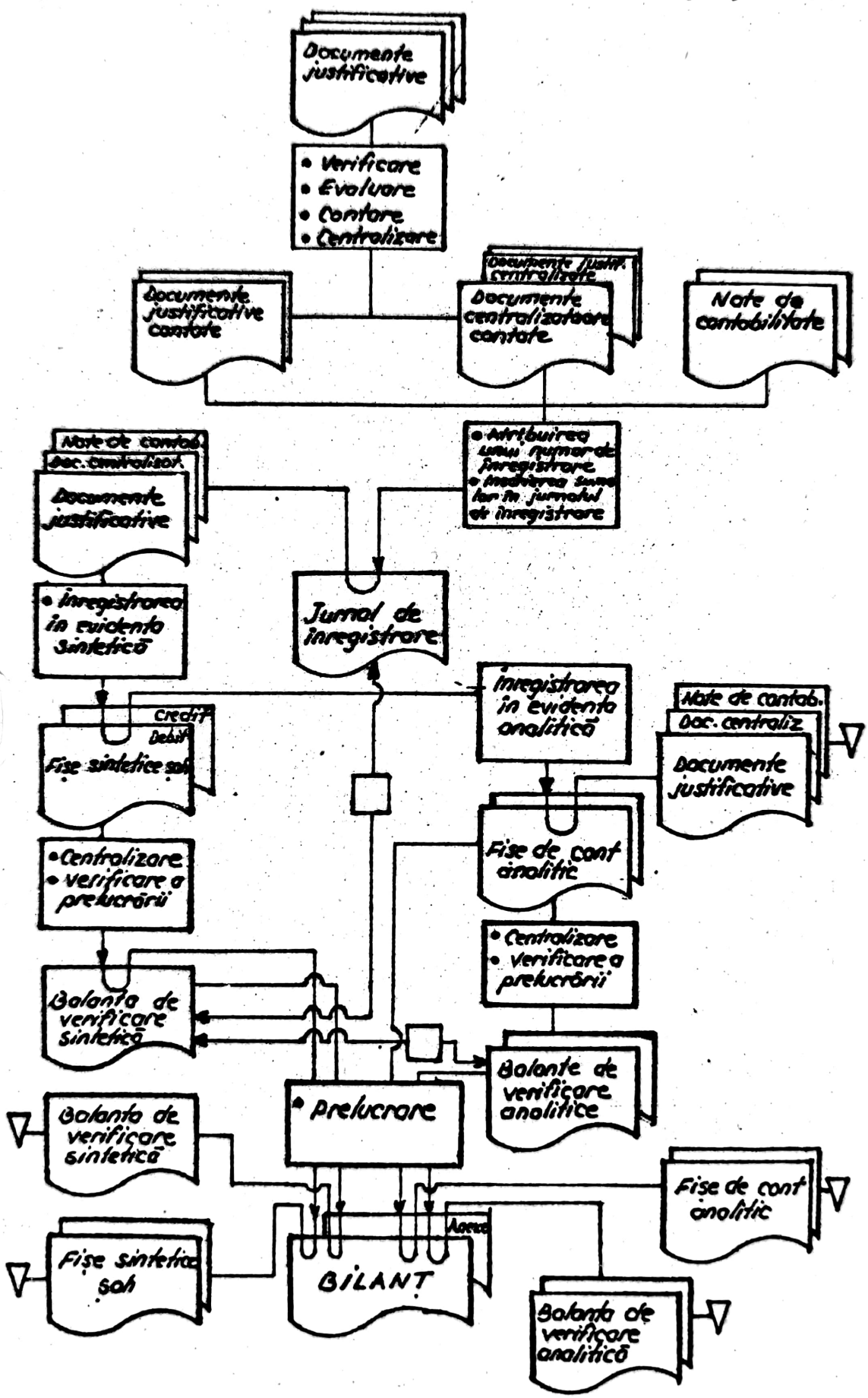


Fig. nr. 74

● Mijloace scriptice întrebuinţate în cadrul acestei metode de tehnică contabilă sînt: (a) documente justificative, documente centralizatoare şi note de contabilitate; (b) situaţii specifice privind debitul unor conturi, evidenţa analitică completă a altora ori colectarea şi calculul unor mărimi; (c) fişe de conturi analitice; (d) jurnale cu forme şi structuri adecvate înregistrărilor pe conturi sintetice ori conturi sintetice şi analitice privind mişcările lunare creditoare, cu desfăşurarea acestora pe conturi corespondente; (e) Cartea - mare cu o structură potrivită pentru a facilita colectarea pe conturi corespondente a mişcărilor debitoare şi determinarea rulajului debitor al fiecărui cont, înscrierea rulajului creditor, calcularea soldurilor şi centralizarea, la sfîrşitul fiecărui trimestru, a mişcărilor debitoare şi creditoare înregistrate pe perioada scursă de la începutul anului; (f) balanţe de verificare analitice; (g) balanţă de verificare sintetică; (h) Bilanţ şi anexe la bilanţ.

"Metoda de tehnică contabilă cu jurnale multiple" este concepută în ideea folosirii mai multor tipuri de "jurnale" în care se sistematizează şi se cumulează toate mişcările lunare din creditul tuturor conturilor puse în funcţiune. Mişcările creditoare sînt desfăşurate pe conturi corespondente debitoare.

Pentru fiecare din conturile de mijloace băneşti care nu necesită o dezvoltare în analitic(ct. 3oo "Casa", 311 "Disponibil la bancă din fondurile centralei", 319 "Rezerva de 10% din disponibilul la bancă", 327 "Disponibil la bancă din fondul pentru cercetare ştiinţifică, dezvoltare tehnologică şi introducerea progresului tehnic", 329 "Disponibil la bancă pentru alte activităţi", 34o "Cont curent" etc.) se întocmeşte cîte un jurnal în care se înscriu în ordinea cronologică, a registrelor de casă şi a extraselor de cont contate, toate mişcările creditoare din cursul lunii cu desfăşurarea acestora pe conturi corespondente debitoare (vezi fig. nr.75).

Întrep. Mecanică Iaşi (Unitatea) — JURNAL privind operaţiile de casă şi bancă — Contul 300 „Casa" — Luna ianuarie 1987

Nr. crt.	Registru de casă sau extras de cont	CONTURI CORESPONDENTE DEBITOARE 340	420	431	498	499	749	Rulaj creditor
0	1	2	3	4	5	6	7	8
1	3 ianuarie 1987				4300,00	10530,00		10830,00
2	4 ianuarie 1987		1200600,00				30500,00	1231100,00
31	31 ianuarie 1987	24500,00		10700,00				35200,00
	TOTAL	120000,00	2650300,00	73500,00	124900,00	64500,00	85600,00	3118800,00

Întocmit, Verificat

Fig. nr.75

In Situaţia tipărită pe verso-ul pagini de jurnal se înscriu, în ordinea cronologică a registrelor de casă şi a extraselor de cont contate, toate mişcările debitoare, cu desfăşurarea acestora pe conturi corespondente creditoare. Tot aici se stabileşte şi soldul(vezi fig. nr.76).

Pentru conturile sintetice cu o dezvoltare restrînsă pe analitice de grupare(ct.1oo "Mijloace fixe", ct. 1o1 "Uzura mijloacelor fixe", ct. 39o "Carnete de cecuri cu limită de sumă", ct. 44o "Decontări între unitate şi organul ierarhic superior", ct. 749 "Alte finanţări", ct. 8oo "Credite pentru mijloace circulante pe termen scurt", ct.8o2 "Credite pentru mijloace circulante pe termen scurt nerambursate la scadenţă", ct.9o2 "Disponibil din fondul centralei pentru finanţarea investiţiilor", ct.94o "Credite pentru investiţii din fondul de dezvolta-

re economică" etc) înregistrările se fac în modele adecvate ("Jurnal -

Contul 300 „Casa"

Luna ianuarie 1987

SITUAȚIA

PRIVIND OPERAȚIUNILE DE CASĂ ȘI BANCĂ

Nr. rînd	Registru de casă sau extras de cont din ziua de...	CONTURI CORESPONDENTE CREDITOARE 340	400	498	610		725	Rulaj debitor	
0	1	2	3	4	5		16	17	0
1	3 ianuarie	35400,00	2600,00	1400,00	10000,00		1600,00	41000,00	1
2	4 ianuarie	1400000,00	–	–	2600,00		3000,00	1413000,00	2
3	5 ianuarie	–	–	39400,00				42000,00	3
33	Total	2915500,00	18500,00	122650,00	33250,00		24500,00	3118400,00	33
							Sold la începutul lunii D/c...D	2000,00	34
							Total: D/c....D	3120400,00	35
							Rulaj creditor	3118800,00	36
							Sold la sfîrșitul lunii D/c...D	1600,00	37

Fig. nr. 76

Situaţie privind operaţiile contabile") deschise fiecărui cont în care evidenţa analitică se îmbină cu evidenţa sintetică, iar evidenţa cronologică cu evidenţa sistematică atît pentru partea de credit(Jurnal) cît şi pentru debit(Situaţie). A se vedea fig.nr. 77).

JURNAL – SITUAȚIE

PRIVIND OPERAȚIILE CONTABILE Cont 101 Luna iunie 1987

Nr. rînd	Ziua înreg.	Document	Explicații	Cont corespondent debitor	Rulaj creditor	DEFALCAREA RULAJULUI CREDITOR PE CONT. ANAL. 101.01	101.02	101.03	101.09	Gruparea sumelor pe conturi corespond. Cont deb.	Suma	Nr. rînd
0	1	2	3	4	5	6	7	8	15	16	17	0
1	10	Centr. 5	Uzura mijl. fixe	100	45000			45000		100	550000	1
2										700	1350000	2
16	Rulaj lunar creditor				1900000	250000		120000	30000			16
17	Rulaj creditor precedent (rd.18 luna preced.)				–	–		–	–			17
18	Rulaj creditor de la incep. anului (rd.16+17)				1900000	250000		120000	30000			18

Nr. rînd	Ziua înreg.	Document	Explicații	Jr. nr. / Cont cores. creditor	Rulaj debitor	DEFALCAREA RULAJULUI DEBITOR PE CONT. ANAL.						
0	1	2	3	4	5	6	7	8	15	16	17	0
19	15	Centr. 8	Uzura mijl. fixe	100	375000	–	–	98000	102000			19
20												20
34	Rulaj lunar debitor				440000	80000	50000	105000	102000			34
35	Rulaj debitor precedent (rd.36 luna preced.)				–	–	–	–	–			35
36	Rulaj debitor de la începutul anului (rd. 34+35)				440000	80000	50000	105000	102000			36
37	Sold la 1 ianuarie (debitor, creditor)				24500000	9340500	1450000	3050000	1030000			37
38	Sold la sfîrșitul lunii (debitor, creditor)				25960000	9510500	1400000	3065000	958000			38

Întocmit, [signature] Verificat. [signature]

Fig. nr. 77

Atunci cînd conturile creditoare cu care poate intra în legătură un anumit cont urmărit prin jurnal în mod analitic sînt reduse ca număr, modelul de jurnal se completează cu cîteva coloane care sînt rezervate debitului. Este cazul decontărilor cu furnizorii atunci cînd evidența analitică se realizează cu ajutorul "Jurnalului privind decontările cu furnizorii" (vezi figura nr.78).

Contul 410 „Furnizori"

Intrepr. Mecanică Iași (Unitatea) — JURNAL PRIVIND DECONTĂRILE CU FURNIZORII — Luna ian. 1987 pag. 1

Nr. rînd	Ziua înreg.	Numărul și data: Recepției	Facturii	Furnizorul localitatea (explicații)	Conturi corespondente debitoare: 200	201	204	205	206	Rulaj creditor cont 410	Plata facturilor (debit cont 410): Ziua achitării	Cont corespondent creditor	Nr. document	Suma	Nr. rînd
0	1	2	3	4	5	6	7	8	13	14	15	16	17	18	0
1	3	43/3.I.	3020/16.XII	Intr. Confecție Pașcani	-	34500	-	-	-	34500	7	340	7	34500	1
2	4	44/4.I.	407/20.XII	BJATM - Iași	321000	-	-	-	-	321000	7	340	7	321000	2
				TOTAL	3050000	450000	61000	140000	30000	4350000				4235000	

Fig. nr.78

Cînd evidența analitică în cadrul anumitor conturi sintetice se realizează după metode de evidență analitică special elaborate(metoda operativ - contabilă sau metoda cantitativ- valorică pentru materiale, metoda global - valorică pentru mărfurile și ambalajele din unitățile cu amănuntul ori pentru rechizitele de birou, imprimatele, materialele folosite la ambalări și cărțile tehnice procurate din fondurile de producție etc.) sau atunci cînd se utilizează mijloace scriptice specifice altor metode de tehnică contabilă pentru realizarea evidenței analitice(fișe de conturi analitice) precum și atunci cînd în cadrul metodei sînt elaborate situații speciale pentru evidența analitică(situația pentru avansurile spre decontare, situația încasării- achitării facturilor, situația privind facturile emise - încasate) înregistrările se fac în jurnale în mod sintetic(vezi fig. 79).

JURNAL PRIVIND OPERAȚIUNI DIVERSE (pentru conturi sintetice) — Luna .... 19.....

Nr. rînd	Ziua înregistrării	Document	Explicații	Cont corespondent debitor	Rulaj creditor	Gruparea sumelor pe conturi corespondente debitoare: Cont debitor	Suma
0	1	2	3	4	5	6	7
		CONTUL					

INTOCMIT VERIFICAT

Fig. nr.79

Numărul redus de coloane din acest tip de jurnal permite şi o prezentare paralelă pe aceeaşi pagină de formular a mai multor asemenea jurnale. Se conduc, jurnale privind operaţii diverse pentru conturile: 4oo "Clienţi"; 4o1 "Clienţi cu plata în rate", 498 "Debitori", 499 "Creditori"; 7oo "Fondul mijloacelor fixe", etc.

Se întrebuinţează şi modele specializate de jurnale în care se grupează mişcările din creditul mai multor conturi - înregistrate de regulă lunar, pe bază de centralizatoare - unite între ele prin faptul că se referă, în general, la aceleaşi conturi debitoare sau la aceeaşi etapă a circuitului economic. Avem în vedere: "Jurnalul privind consumurile şi alte ieşiri de materiale" întocmit pentru înregistrarea lunară a operaţiilor în creditul conturilor de valori materiale(conturile: 2oo "Materiale", 2o1 "Obiecte de inventar în depozit", 2o2 "Obiecte de inventar în folosinţă", 2o3 "Uzura obiectelor de inventar", 2o4 "Cheltuieli de transport - aprovizionare", 211 "Animale tinere şi la îngrăşat", 222 "Semifabricate", 223 "Diferenţe de preţ la semifabricate") şi în debitul conturilor de cheltuieli (5oo "Cheltuielile producţiei de bază", 51o "Cheltuielile activităţilor auxiliare", 52o "Cheltuieli comune ale secţiei", 521 "Cheltuieli generale ale întreprinderii") şi ale altor conturi debitoare funcţie de destinaţia ieşirii; "Jurnalul privind retribuţiile şi contribuţia la asigurările sociale" folosit pentru înregistrarea lunară a operaţiilor în creditul conturilor: 42o "Decontări cu personalul", 431 "Decontări privind asigurările sociale", precum şi 73o "Rezerve pentru cheltuieli preliminate", "Jurnalul privind repartizarea şi decontarea cheltuielilor de producţie" pentru creditul conturilor privind cheltuielile indirecte de producţie (contul 52o "Cheltuieli comune ale secţiei", 521 "Cheltuieli generale ale întreprinderii"); decontarea cheltuielilor cu rebuturile şi remanierile (ct. 541 "Rebuturi şi remanieri"), decontarea cheltuielilor producţiei de bază şi auxiliare (cont 5oo "Cheltuielile producţiei de bază" şi 51o "Cheltuielile activităţilor auxiliare "); "Jurnalul privind vînzarea produselor şi alte ieşiri"(cont 22o "Produse finite", 225 "Produse, lucrări şi servicii facturate", 23o "Mărfuri în depozit", 231 "Mărfuri în unităţile cu amănuntul", 239 "Rabat sau adaos comercial", 5o1 "Cheltuieli de desfacere", 6oo "Venituri din activitatea de bază" şi 6o1 "Venituri din alte activităţi").

La sfîrşitul lunii, în cadrul compartimentului financiar - contabil se întocmeşte, pe foi volante, Cartea - mare. Modelul folosit este comun mai multor ramuri(industrie, comerţ, etc.). Modelul se prezintă în figura nr.8o.

(Unitatea) Întreprinderea Mecanică Iosi

CARTEA MARE

CONTUL ..300.. „CASA" .....

Lunile	CONTURI CORESPONDENTE CREDITOARE									Total rulaj debitor	Total rulaj creditor	SOLD	
	Cont 340	Cont 400	Cont 498	Cont 610	Cont 725	Cont 430	Cont 764	Cont....	Cont....			debitor	creditor
	Form...	Form...	Form...	Form...	Form...	Form...	Form...	Form...	Form...	La 1 ianuarie 19		2000	—
Ianuarie	2814500	18500	122650	33250	26500		100000			3118400	3118800	1600	-
Februarie	2540000	20000	100350	35000	15500		100000			2910850	2910450	2000	-
Martie	2950000	16000	95000	30750	20000		100000			3111750	3111250	2500	-
Total 4 luni	8309500	54500	318000	99000	60000		300000			9141000	9140500	2500	-
Aprilie													-
Decembrie	2950000	112000	84000	20950	30000		100000			3297000	3297400	2600	-
Total an	32460000	750000	940000	390750	374000		1200000			36115000	36114400	2600	-

Fig. nr.8o

Pe baza datelor furnizate de Cartea mare se elaborează balanţa de verificare sintetică. Balanţe de verificare analitice se întocmesc numai atunci cînd pentru evidenţa analitică nu sînt folosite situaţii adecvate şi cînd evidenţa analitică nu se îmbină cu evidenţa sintetică.

Pentru întocmirea bilanţului şi anexelor sale, sînt prelucrate în mod corespunzător datele din balanţele de verificare sintetice şi analitice, din jurnale, din situaţii şi din evidenţa analitică.

Metoda de tehnică contabilă cu jurnale multiple este astfel concepută încît întocmirea bilanţului şi anexelor sale să poată fi realizată şi fără redactarea balanţei de verificare sintetice, datele fiind preluate, în acest caz, direct din Cartea- mare.

● Legătura între registrele folosite în cadrul metodei de tehnică contabilă cu jurnale multiple se prezintă ca în figura nr.81[x].

4.4. Metode informatice de tehnică contabilă.

O metodă de tehnică contabilă în care întregul ciclu contabil, de la culegerea şi prelucrarea purtătorilor primari de informaţii şi pînă la obţinerea ca produs finit a sistemului de informaţii contabile încă nu avem elaborată la noi.

Impactul tehnicii contabile cu mijloacele de calcul evoluate, în măsură să permită derularea automată a unor secvenţe din ciclul contabil de înregistrare şi prelucrare a datelor, s-a produs în mod gradat, pe măsura dotării economiei naţionale cu asemenea echipamente[xx].

Firesc, în aceste condiţii în cadrul metodei de tehnică contabilă aplicată în unitatea de referinţă, secvenţele de prelucrare realizate în mod mecanizat sau automat au luat locul celor efectuate pînă atunci pe cale manuală.

Echipamentele pentru prelucrarea datelor ce pot fi reţinute ca urmare a influenţei pe care au avut-o la noi asupra metodelor de tehnică contabilă sînt, în afara calculatorului electronic, cele din categoria maşinilor de facturat- contabilizat şi a maşinilor cu cartele perforate.

● Caracteristicile constructive ale maşinilor de facturat- contabilizat şi dispozitivele auxiliare care li se pot ataşa permit realizarea concomitentă a înscrierii în registrul cronologic şi în registrul sistematic, precum şi o îmbinare a înregistrărilor în conturile sintetice cu acelea din conturile analitice.

In realizarea ciclului contabil cu ajutorul maşinilor de facturat-contabilizat se folosesc: (a) documente justificative; (b) purtători tehnici de date(benzi perforate, cartele perforate şi benzi magnetice obţinute concomitent cu înregistrarea în conturile analitice şi folosite în prelucrările complexe); (c) jurnale(mai multe tipuri, fiecare fiind adaptat unui anumit gen de operaţii, cu coloane distincte pentru debit şi credit); (d) fişe de conturi analitice(diverse modele adaptate genului de operaţii la a căror reflectare urmează a fi folosite. Avînd o zonă cu aceeaşi structură şi dimensiune ca şi partea corespunzătoare de jurnal, se creează posibilitatea înscrierii concomitente în cele două registre); (e) fişele de conturi sintetice(concepute să redea - după fiecare

x- O parte din formularele specifice metodei de tehnică contabilă cu jurnale multiple pot fi utilizate şi în cadrul metodei de tehnică contabilă maestru - şah. Avem în vedere: Jurnalul privind operaţiile de casă şi bancă pentru creditul conturilor şi situaţiile privind operaţiile de casă şi bancă(de pe verso jurnalului) pentru debitul conturilor respective; Jurnalul privind decontările cu furnizorii; Situaţia privind mişcarea materialelor şi cheltuielile de transport - aprovizionare; Situaţia privind avansurile spre decontare.

xx- Ca urmare a hotărîrii Conferinţei Naţionale a PCR din 1967 s-a trecut la dotarea economiei cu tehnică de calcul fabricată în ţară. In cadrul Intreprinderii de Calculatoare Electronice Bucureşti se produc o largă gamă de echipamente de calcul:(a)calculatoare de buzunar Felix seria CE...;(b)maşini de facturat şi contabilizat Felix, seria FC;(c) calculatoare de birou Felix 126, 126B, 126C cu afişare pe tuburi Nixie şi Felix 125 T,129T,128T,211T cu imprimantă înguată;(d)microcalculatoare Felix seria M; (e)calculatoare de capacitate mică Felix C - 32/64; (f)calculatoare de capacitate medie Felix C-256;(g)calculatoare de capacitate medie-mare Felix C-512/1024.

înregistrare - rulajul debitor, rulajul creditor şi soldul, fără posibilitatea desfăşurării rulajelor pe conturi corespondente ca în cadrul fişelor sintetice şah); (f) balanţă de verificare pentru conturile sintetice; (g) balanţe de verificare pentru conturile analitice; (h) bilanţul şi situaţiile anexe.

Filiera înregistrărilor se bazează pe faptul că maşina de facturat - contabilizat echipată cu un dispozitiv pentru poziţionarea automată a fişelor peste pagina de jurnal creează posibilitatea înregistrării concomitente în cele două registre. Pe de altă parte, avînd prin construcţie un mare număr de totalizatoare, acestea permit colectarea sumelor, în trepte, pe conturi analitice de grupare supraordinate şi pe conturi sintetice reuşindu-se astfel îmbinarea înregistrărilor în evidenţa sintetică cu înregistrarea în evidenţa analitică, eliminîndu-se documentele intermediare de prelucrare.

De asemenea, prin dotarea acestor maşini cu dispozitive pentru perforarea benzilor şi cartelelor(inclusiv pentru citirea acestora) se facilitează accesul la datele iniţiale în vederea prelucrării multilaterale a acestora cu ajutorul maşinii de facturat - contabilizat sau cu a maşinilor cu cartele perforate ori-şi mai performant- cu ajutorul calculatorului electronic.

● In condiţiile folosirii maşinilor de calcul cu cartele perforate[x] devine obligatorie încorporarea în ciclul contabil a secvenţei legate de transpunerea datelor din documentele justificative pe purtători tehnici (cartele). In acest scop toate elementele care intervin în prelucrare şi care vor fi preluate în cartelă în cîmpurile prestabilite prin macheta de perforare sînt în prealabil codificate iar codurile cifrice înscrise în documentele justificative.

După perforarea datelor din documentele justificative în cartele şi după verificarea perforării, ciclul de prelucrare se continuă cu sortarea cartelelor în funcţie de evidenţa ce urmează a se realiza, după care, prin prelucrarea la tabulator se obţin produsele prelucrării sub formă de tabulograme(situaţii scrise automat cu ajutorul tabulatorului). Printr-o dotare corespunzătoare totalurile obţinute în cadrul prelucrării analitice la tabulator pot fi transpuse într-o cartelă - total, care să poată fi apoi folosită pentru realizarea contabilităţii sintetice, scurtînd astfel timpul de prelucrare.

Locul formularelor pentru conturi analitice şi a celor pentru conturi sintetice este luat de jurnalele(situaţiile) obţinute la tabulator.

● In condiţiile utilizării calculatorului electronic întregul proces de prelucrare se realizează în mod automat. Intervenţia omului se face la începutul prelucrării pentru a-i transmite dispozitivului de calcul instrucţiunile de prelucrare şi datele care urmează a fi prelucrate. Atît programul de prelucrare cît şi datele de intrare sînt în aşa fel scrise încît calculatorul să le poată memora şi pe urmă să le poată interpreta şi prelucra.

Datele de intrare privesc situaţia iniţială a conturilor sistemului de calcul digrafic precum şi sporirile şi reducerile înregistrate în cursul ciclului contabil ca urmare a operaţiunilor contabilizabile.

Calculatorului electronic îi pot fi rezervate numai prelucrările ce urmează analizei contabile de stabilire a corespondenţei conturilor şi elaborării articolului contabil sau acesta poate prelua în sarcina sa şi

x- Din ansamblul maşinilor mecanografice(maşini cu cartele perforate) fac parte: echipamentul de perforat cu ajutorul cărora se transpun sub formă de perforaţii datele iniţiale pe suportul special de carton(cartelă); echipamentul de verificat exactitatea perforării; sortatorul de cartele cu ajutorul căruia cartelele perforate şi verificate sînt ordonate în funcţie de locul perforaţiilor în coloanele zonei alese în cartelă; tabulatorul destinat să execute automat operaţiile aritmetice şi logice asupra datelor introduse prin intermediul cartelelor perforate şi să imprime pe hîrtie rezultatele calculelor într-o formă dinainte stabilită(tabulograme). Din echipamentul mecanografic mai pot face parte maşinile: de reprodus, de interclasat, de interpretat cartele, calculatorul cu ajutorul căruia se efectuează operaţiile de înmulţire şi împărţire.

METODĂ DE TEHNICĂ CONTABILĂ CU JURNALE MULTIPLE (organigrama)

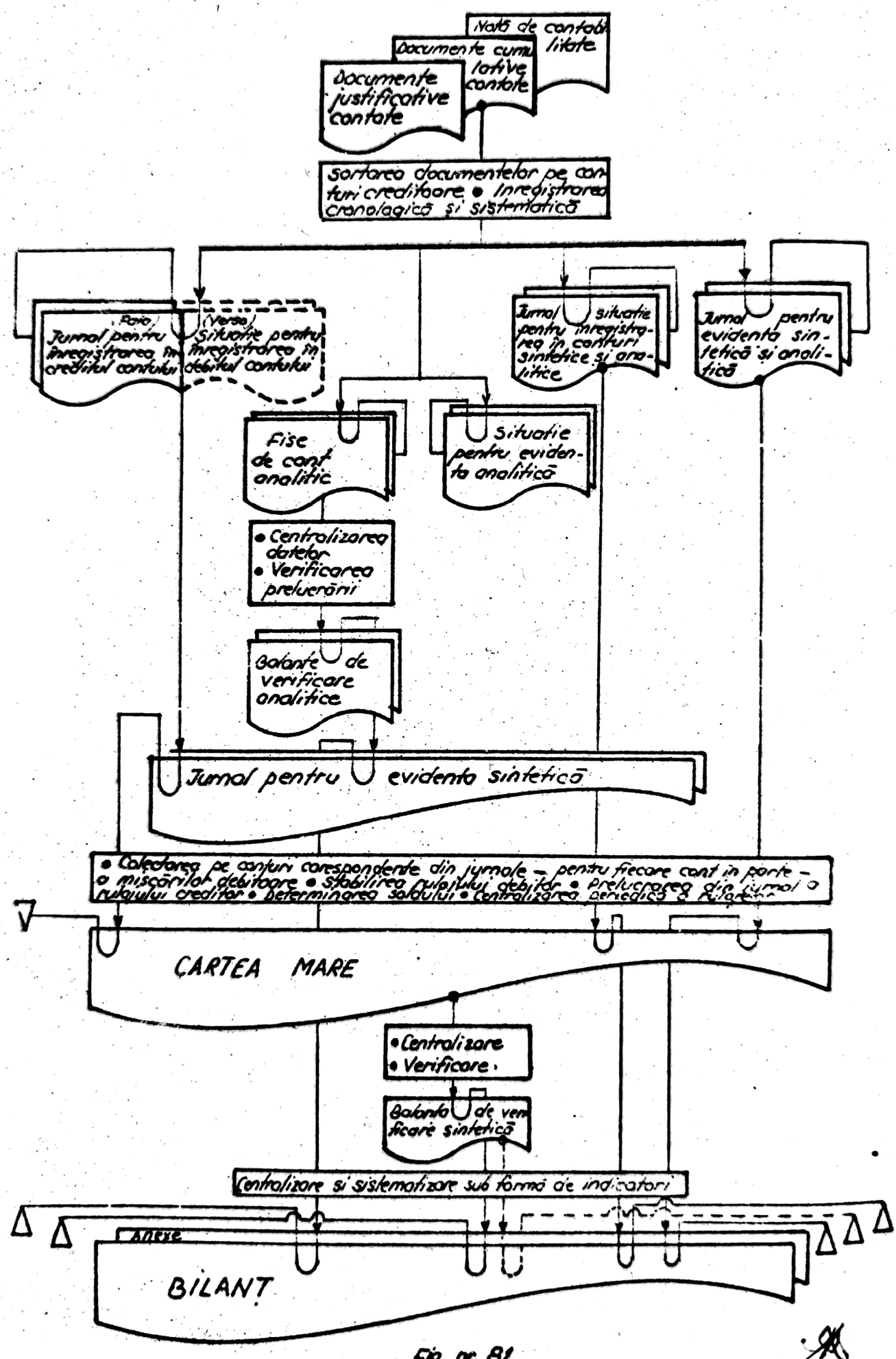


Fig. nr. 81

operaţiunea logică de stabilire a contului corespondent debitor şi creditor. In prima variantă specialistul în domeniul contabilităţii analizează fiecare document justificativ, elaborează articolul contabil şi-l înscrie în nota de contabilitate. La rîndul lui acesta este transpus pe un suport tehnic accesibil calculatorului(cartelă perforată, bandă perforată, bandă magnetică, disc magnetic etc.). In cea de a doua variantă calculatorul este programat ca după preluarea datelor din documentul justificativ(preluarea făcîndu-se prin intermediul unui suport tehnic) să recunoască contul debitor şi contul creditor în funcţie de felul documentului justificativ sau felul operaţiei de contabilizat şi să elaboreze articolul contabil fără intervenţia omului.

Intregul sistem de prelucrare a datelor se edifică pe articolul contabil a cărui elemente sînt prelucrate în calculator în vederea obţinerii sistemului de registre specific acestei metode de tehnică contabilă şi anume:

(a) Jurnalul de înregistrare cuprinzînd toate articolele contabile şi îndeplinind pe lîngă funcţia registrului cronologic şi misiunea de validare a datelor introduse în calculator;

(b) Fişe sintetice şah distincte pentru debitul şi creditul fiecarui cont cu desfăşurarea mişcărilor pe conturi corespondente;

(c) Situaţii pentru evidenţa analitică;

(d) Balanţă de verificare sintetică. Se poate elabora şi modelul de balanţă de verificare şah dacă în prealabil se operează o modularizare pentru a se putea încadra în capacitatea de imprimare;

(e) Balanţe de verificare analitice;

(f) Sinteze de raportare(Situaţia principalilor indicatori economico-financiari şi Bilanţul contabil).

CAP. IX. BAZELE ORGANIZARII CONTABILITATII

Organizarea contabilităţii priveşte activitatea de creare a complexului contabil şi de armonizare a componentelor acestuia în fiecare din entităţile economico- sociale în care se gestionează valori materiale şi băneşti astfel încît ideea de optimizare(ideea de cît mai bine) să fie prezentă începînd cu fixarea obiectivelor(adică a ceea ce se doreşte a se obţine) şi continuînd cu stabilirea resurselor(adică cu cine? şi cu ce?) şi mai departe, cu aceea a proceselor(adică a găsirii răspunsului la întrebarea: cum?),

1. Noţiunea, conţinutul şi sfera de acţiune a organizării contabilităţii.

Etimologic cuvîntul "organizare" provine din grecescul "organon", avînd semnificaţia "armonie"x. Sensul primar este păstrat şi în expresia "organizarea contabilităţii". Aici el este destinat să desemneze adoptarea celor mai corespunzătoare măsuri, metode şi tehnici de folosire raţională a forţei de muncă şi a mijloacelor materiale şi băneşti în vederea realizării în cele mai bune condiţii a lucrărilor contabile

x - Notă. Acest înţeles primar a fost preluat şi de către ştiinţa organizării întreprinderii şi îmbogăţit cu noi note astfel încît aici expresia "organizarea întreprinderii" se defineşte prin ansamblul de activităţi, măsuri, metode şi tehnici adoptate în scopul combinării optime a mijloacelor umane, materiale şi financiare în vederea obţinerii, cu eforturi şi cheltuieli minime a bunurilor şi serviciilor necesare satisfacerii unor nevoi sau dorinţe ale unei anumite colectivităţi(A se vedea şi Bărbulescu, C., Organizarea şi planificarea unităţilor industriale, Bucureşti, Editura Didactică şi Pedagogică, 1980, p.17 ş.u.).

inclusiv dimensionarea structurală optimă a compartimentului specializat în executarea acestor lucrări.

De la organizarea empirică - care aşeza la baza măsurilor adoptate criterii subiective, experienţa acumulată şi intenţia decidentului - s-a trecut şi în domeniul contabilităţii la organizarea ştiinţifică. In cadrul acestuia, adoptarea diferitelor decizii privind: organizarea conducerii şi îndrumarea metodologică; alegerea şi coordonarea mijloacelor, procedeelor şi tehnicilor de obţinere a informaţiei contabile, de verificare a exactităţii şi obiectivităţii ei; de analiză, interpretare şi utilizare a informaţiei obţinute; organizarea şi funcţionarea compartimentului de contabilitate în cadrul entităţii economico- sociale date se fundamentează pe măsurători şi calcule tehnico - economice şi ţin seama de realizările la zi în domeniul teoriei şi tehnicii contabilităţii.

Preocupările privind raţionalizarea organizării contabilităţii trebuie să fie continui. Numai în măsura în care complexul de acţiuni întreprinse sînt în concordanţă cu obiectivele informaţionale, cu realizările în teoria şi tehnica contabilă, cu resursele de tehnică şi forţă de muncă de care dispune unitatea în momentul respectiv, organizarea se poate constitui într-o cale principală de eficientizare a activităţii în contabilitate.

In condiţiile actuale scopul urmărit prin organizarea ştiinţifică a contabilităţii este - în principal - de a asigura, cu un nivel scăzut de costuri, obţinerea la timp şi valorificarea complexă a informaţiilor reale obţinute în vederea:

- întocmirii planurilor economico - financiare şi urmăririi îndeplinirii acestora pe ansamblu şi la nivelul fiecăruia din structurile departamentale, de ramură şi teritoriale ale economiei naţionale;
- cunoaşterii părţii din avuţia naţională ce poate fi exprimată în bani, a valorilor materiale şi băneşti aflate în folosinţa unităţilor economice şi bugetare, asigurarea pe această bază a integrităţii proprietăţii socialiste;
- determinării rezultatelor financiare ale activităţii desfăşurate, consolidării autogestiunii economico - financiare;
- analizei şi controlului activităţii economico - financiare, descoperirii şi mobilizării rezervelor interne;
- informării oamenilor muncii asupra rezultatelor activităţii desfăşurate.

2. Principiile organizării contabilităţii

La baza organizării raţionale a contabilităţii trebuie aşezate o serie de principii. Dintre cele care au un caracter general şi de care urmează să se ţină seama, indiferent de ramura din care face parte perimetrul contabil, reţinem următoarele:

- organizarea realizării funcţiei financiar - contabile în cadrul unei subdiviziuni organizatorice distincte;
- principiul dependenţei parametrilor şi structurii complexului contabil de dimensiunile şi caracteristicile economico - financiare, tehnice şi organizatorice ale unităţii;
- principiul integrării sistemului informaţional contabil ca subsistem în cadrul sistemului informaţional economico - social;
- principiul normării contabilităţii.

2.1. Organizarea realizării funcţiei financiar - contabile în cadrul unei subdiviziuni organizatorice distincte.

Funcţia financiar - contabilă, în cadrul unităţii socialiste, cuprinde ansamblul activităţilor prin care se determină, se obţin şi se

folosesc resursele financiare necesare atingerii obiectivelor unităţii (latura financiară) precum şi ansamblul proceselor prin care se reflectă mişcările de valori exprimabile în bani şi raporturile economico - juridice care provoacă decontări băneşti în vederea realizării unui sistem de informaţii necesar cunoaşterii, controlului şi conducerii unităţii (latura contabilă). Cele două laturi se interferează şi se condiţionează reciproc.

Respectarea principiului, potrivit căruia, realizarea funcţiei financiar - contabile trebuie să se facă în cadrul unei subdiviziuni organizatorice distincte în cadrul structurii funcţionale, fereşte personalul contabil implicat de influenţe pe care ar putea-o exercita asupra lui celelalte sectoare sau compartimente. Se creează astfel cadrul organizatoric corespunzător pentru urmărirea, nealterată, prin contabilitate a respectării legalităţii tuturor operaţiilor cu efect economico - financiar din unitate, pentru asigurarea disciplinei financiare şi de plan, pentru interpretarea şi aplicarea corectă a normelor contabilităţii.

2.2. Principiul dependenţei parametrilor şi structurii complexului contabil de dimensiunile şi caracteristicile economico - financiare, tehnice şi organizatorice ale unităţii.

Din complexul contabil al unei unităţi fac parte următoarele elemente structurale:(1) datele şi informaţiile contabile primare, intermediare şi finale;(2)forţa de muncă specializată, folosită în realizarea sistemului informaţional contabil, precum şi în analiza şi utilizarea informaţiei contabile;(3)sistemul metodologic alcătuit din principiile, metodele şi procedeele tehnice folosite pentru obţinerea şi valorificarea informaţiei contabile precum şi pentru organizarea şi conducerea compartimentului funcţional financiar - contabil;(4)sistemul de mijloace tehnice cu ajutorul cărora se asigură culegerea, înregistrarea, transmiterea şi prelucrarea datelor şi informaţiilor contabile.

Potrivit acestui principiu, dimensiunile şi caracteristicile economico - financiare, tehnice şi organizatorice ale unităţii trebuie avute în vedere la stabilirea parametrilor şi a structurii complexului contabil.

Tehnologia producţiei(simplă sau complexă), tipul de producţie(de masă, de serie şi individuală) modul de organizare(în flux, pe şarje,pe comenzi, unicat), caracterul procesului de producţie(continuu sau sezonier) condiţionează: alegerea metodei de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi calculaţie a costurilor, perioada de calcul, numărul şi felul documentelor de evidenţă.

Factori ca: natura activităţii(activitate de creare de noi valori-specifică unităţilor economice - sau numai de consumare a valorilor - în cazul unităţilor bugetare); structura organizatorică de producţie(secţii de bază, auxiliare şi anexe); structura funcţională(compartimente de planificare - dezvoltare, organizare, personal - juridic etc.), profilul şi dimensiunile unităţii; sistemul de finanţare, creditare şi decontare influenţează opţiunile pentru componentele metodologiei contabile şi fluxurile informaţionale, pentru înzestrarea cu tehnică de calcul, structura forţei de muncă ocupate în activitatea contabilă precum şi dimensiunile compartimentului de contabilitate (numărul personalului).

2.3. Principiul integrării sistemului informaţional contabil, ca subsistem, în cadrul sistemului informaţional economico - social.

Potrivit acestui principiu atît informaţia contabilă, luată separat, cît şi sistemul informaţional contabil al entităţii economico - sociale date - în întregul său - trebuie privite ca fiind, la rîndul lor, pe de o parte o componentă a informaţiei economico - sociale, respectiv a sistemului informaţional economico - social al unităţii şi pe de altă parte - şi în anumite limite - o componentă a informaţiei economico - sociale, respectiv a sistemului informaţional economico - social a structurii ierarhice.

De aici necesitatea ca prin procesul de organizare să se urmărească și eliminarea tuturor redondanțelor de prisos apărute ca urmare a existenței mai multor componente în cadrul sistemului de informații economico - sociale(informații planice și de decizie[x], informații neutrale[xx] informații de evidență[xxx]); asigurarea comparabilității între indicatorii de plan și de decizie și indicatorii de evidență prin punerea de acord a structurii conținutului indicatorilor de evidență(tehnic - operativă, contabilă și statistică) cu structura conținutului indicatorilor de plan și de decizie[xxxx]; înlăturarea paralelismelor în transmiterea informațiilor celor trei forme de evidență către structurile ierarhice superioare și restrîngerea informațiilor de raportare economico - financiară la cele necesare și suficiente analizei și fundamentării deciziilor în cadrul acestor structuri; așezarea la baza celor trei forme de evidență (tehnic - operativă, contabilă și statistică) a unei documentații primare comune.

2.4. Principiul normării contabilității.

Conducerea pe bază de plan unic a economiei socialiste impune în mod obiectiv ca lucrările similare de contabilitate să fie executate în mod identic, pe baza unor norme unitare. Procedînd astfel se creează premisele integrării depline a informațiilor contabile pe verticala structurii economiei naționale, se asigură comparabilitatea în timp și spațiu a indicatorilor economico - financiari, se disciplinează reflectarea mișcărilor de valori exprimabile în bani și a raporturilor economico - juridice care generează decontări bănești, se oferă posibilitatea unui control asupra muncii în cadrul compartimentului de contabilitate. Intrucît este de presupus că se generalizează experiența înaintată, produsul informatic cîștigă sub aspectul rigurozității științifice.

Acțiunea de reglementare a metodologiei de executare a lucrărilor de contabilitate sub forma unor reguli(norme) cu caracter obligatoriu impersonal și general[xxxxx], poartă numele de normarea contabilității.

---

x- Componentele acestui sistem de informații sînt: planul economic - social, planurile operative, bugetul de venituri și cheltuieli, calculația costurilor normate, controlul financiar preventiv, alte decizii strategice și tactice(cf. Ristea M. ș.a., Contabilitate, București, EDP, 1980, p.10).

xx- Se cuprind în acest sistem de informații: nivelurile orientative și normative de plan, documentațiile tehnico - economice, normele și normativele, listele de prețuri, nomenclatoarele de valori materiale(Ibidem, p.10).

xxx- Componentele sistemului unitar de evidență economică sînt: evidența tehnic - operativă, evidența contabilă, evidența statistică(Ibidem, p.10).

xxxx - Prin adoptarea în contabilitate a aceluiași sistem de indicatori, cu aceeași structură a conținutului pentru fiecare indicator în parte ca și în plan, se creează posibilitatea furnizării de către contabilitate a datelor necesare fundamentării planului în perioada următoare precum și pentru urmărirea îndeplinirii acestuia. Necesitatea armonizării componentelor sistemului de informații contabile cu cele ale sistemului decizional decurge din funcția decizională a informațiilor.(Celelalte două funcții fiind: funcția operațională sau de acțiune și funcția documentară).

xxxxx - Caracterul obligatoriu al normei se referă la faptul că cel care execută lucrarea de contabilitate trebuie să respecte în mod obligatoriu metodologia fixată prin normă. Ea nu îngăduie alternative. Conduita fixată prin norme este tipică pentru toți cei care execută lucrări care cad sub incidența normei respective(caracter impersonal). Norma se adresează tuturor celor care execută categoria de lucrări de contabilitate reglementată prin acea normă(caracterul general al normei).

Scanned with OKEN Scanner

O contabilitate normată este aceea în care lucrările de contabilitate sînt executate cu respectarea normelor cuprinse în legislaţia contabilă în vigoare(regulamente, instrucţiuni, dispoziţii oficiale, etc).

Pregătirea juridică a lucrătorilor din domeniul contabilităţii nu se poate limita la studiul legislaţiei contabile ci ea trebuie întregită cu studiul legislaţiei economico- financiare(legea cu privire la gospodărirea resurselor materiale, a fondurilor fixe şi aprovizionarea tehnico- materială; legea contractelor economice; legea cu privire la organizarea şi conducerea unităţilor socialiste de stat; legea finanţelor; legea privind formarea, planificarea, destinaţia şi vărsarea beneficiilor; legea retribuirii după cantitatea şi calitatea muncii; legea privind angajarea gestionarilor, constituirea de garanţii şi răspunderea în legătură cu gestionarea bunurilor organizaţiilor socialiste; legea privind amortizarea fondurilor fixe; etc.).

Acţiunea de normare a contabilităţii priveşte: a) sistemul conturilor, nomenclatura, conţinutul şi corespondenţa acestora. La nivelul economiei naţionale sînt concepute trei cadre generale ale planurilor de conturi care sistematizează materia de reflectat în contabilitate, după normele clasificării zecimale, pe clase, grupe şi conturi sintetice. Fiecărei subdiviziuni i se fixează pe lîngă denumire şi un simbol cifric (cifre arabe).

La nivelul fiecărei ramuri de activitate sînt preluate din "cadrul general", într-un plan de conturi al ramurii, simbolul şi denumirea claselor, grupelor şi conturilor sintetice necesare. In planul de conturi al ramurii, conturile sintetice sînt desfăşurate şi pe conturi analitice de grupare. S-a ajuns astfel la sistemul de cadre şi planuri de conturi prezentat în figura nr.82.

Sistemul
cadrelor generale şi planurilor de conturi în R.S.România

Cadre	CADRUL GENERAL AL PLANURILOR DE CONTURI PENTRU				
	UNITĂŢILE ECONOMICE			UNITĂŢILE BUGETARE	UNITĂŢILE BANCARE ŞI DE CREDIT
PLANURI DE CONTURI PENTRU ..	1. Industrie	10. Asociaţiile economice intercooperatiste	18. Cantine - restouront	1. Instituţii bugetare şi extrabugetare	1. Banca Naţională a R.S.R.
	2. Construcţii		19. Cooperative de credit		
	3. Transporturi şi prestări de servicii	11. Unităţi de turism		2. Instituţii subvenţionate şi de creaţie	2. Banca de Investiţii
	4. Poştă şi telecomunicaţii	12. Institute de cercetare ştiinţifică dezvoltare tehnologică şi proiectare	20 Casa de pensii şi asigurări sociale pentru cooperaţia meşteşugărească	3. Gospodăriile anexe de pe lîngă instituţiile bugetare	3. Banca pentru Agricultură şi Industrie Alimentară
	5. Intreprinderi balneoclimaterice			4. Organele financiare de pe lîngă consiliile populare orăşeneşti şi sectoarele municipiului Bucureşti	4. Banca Română de Comerţ Exterior
	6. Comerţ interior	13. Administraţia de Stat Loto-Pronosport			
	7. Comerţ exterior şi cooperare economică internaţională	14. Administraţia asigurărilor de stat	21. APIMONDIA		5. Casa de Economii şi Consemnaţiuni
	8. Staţiunile de mecanizare a agriculturii	15. Cooperaţia meşteşugărească			
	9. Intreprinderile agricole de stat	16. Cooperaţia de consum			
		17. Cooperaţia agricolă			

Fig. nr. 82

Fiecare plan de conturi este completat, în planul normării contabilităţii, cu instrucţiuni de aplicare a acestuia. Prin ele se stabilesc: conţinutul claselor, grupelor şi conturilor, se dau indicaţii privind informaţiile ce se pot obţine cu ajutorul conturilor din grupa respectivă, modul lor de utilizare în analiza şi controlul activităţii economice, se defineşte funcţia fiecărui cont sintetic în parte şi se prezintă corespondenţele acestuia cu celelalte conturi generate de înregistrarea principalelor operaţii care au loc în cadrul unităţilor economice.

Cu ajutorul cadrelor generale, a planurilor de conturi şi a instrucţiunilor de aplicare ale acestora se realizează, printre altele, şi o disciplinare a vocabularului.

b) <u>evaluarea în cont şi în bilanţ a fiecărei categorii de mijloace, resurse, consumaţiuni de valori şi venituri.</u>

Normarea evaluării în cont a categoriei de mijloace, resurse, consumaţiuni de valori ori venituri care formează obiectul reflectării contului în cauză se face - pentru fiecare ramură în parte - prin "Instrucţiunile de aplicare a planului de conturi" din ramura respectivă.

Evaluarea în bilanţ şi în situaţiile anexă ale acestuia se reglementează prin indicaţiile de completare conţinute de fiecare formular tipizat în parte prin "Normele metodologice privind contabilitatea unităţilor economice" precum şi prin "Normele metodologice cu privire la întocmirea şi centralizarea bilanţurilor contabile" emise de Ministerul Finanţelor.

c) <u>sistemul de documente justificative şi documente de evidenţă tipizate.</u>

Pentru consemnarea fenomenelor economice şi social - culturale, pentru culegerea, prelucrarea şi asigurarea informaţiilor necesare conducerii economiei naţionale, precum şi pentru elaborarea, fundamentarea, urmărirea şi controlul îndeplinirii sarcinilor de plan, a conducerii operative a activităţilor, a cunoaşterii resurselor de muncă, materiale şi financiare se utilizează formulare tipizate. Acestea sînt suporţi de informaţii din hîrtie, carton, material plastic, etc., avînd conţinutul, forma şi formatul stabilite pe baza unor reguli unitare.

Atunci cînd se utilizează pentru înregistrarea unor informaţii din activităţi desfăşurate în toate unităţile socialiste sau în unităţi din subordinea mai multor ministere, organe centrale sau locale, inclusiv în aparatul propriu al acestora avem de a face cu "formulare tipizate comune". Dacă acestea se utilizează pentru înregistrarea unor informaţii caracteristice activităţilor desfăşurate în aparatul propriu sau în unităţi din subordinea unui singur minister, organ central sau local ele se încadrează în categoria "formularelor tipizate specifice".

Organul central coordonator pentru formularele tipizate utilizate în activitatea financiară şi contabilă este Ministerul Finanţelor. Acestea sînt aprobate de către Comisia guvernamentală pentru raţionalizarea sistemului de evidenţă în unităţile socialiste. Unităţile socialiste sînt obligate să utilizeze în cadrul sistemului lor de evidenţă numai formulare tipizate aprobate potrivit legii.

Utilizarea în locul documentelor comune şi a celor specifice aprobate a altor formulare financiar - contabile, întocmirea eronată a documentelor justificative şi contabile, nerespectarea regulilor şi termenelor stabilite pentru transmiterea sau depunerea lor, atrage răspunderea disciplinară, administrativă, materială sau penală, după caz, a persoanelor vinovate în conformitate cu dispoziţiile legale[1].

Modificarea sau introducerea de formulare tipizate comune sau de noi indicatori pentru activităţile financiară şi contabilă se aprobă de Consiliul de Miniştri la propunerea Ministerului Finanţelor şi cu avizul Comisiei guvernamentale pentru raţionalizarea sistemului de evidenţă în unităţile socialiste.

---

1 - Decretul Consiliului de Stat privind aprobarea şi utilizarea formularelor tipizate în unităţile socialiste şi perfecţionarea sistemului informaţional nr.lo/1986.-

Fiecare plan de conturi este completat, în planul normării contabilităţii, cu instrucţiuni de aplicare a acestuia. Prin ele se stabilesc: conţinutul claselor, grupelor şi conturilor, se dau indicaţii privind informaţiile ce se pot obţine cu ajutorul conturilor din grupa respectivă, modul lor de utilizare în analiza şi controlul activităţii economice, se defineşte funcţia fiecărui cont sintetic în parte şi se prezintă corespondenţele acestuia cu celelalte conturi generate de înregistrarea principalelor operaţii care au loc în cadrul unităţilor economice.

Cu ajutorul cadrelor generale, a planurilor de conturi şi a instrucţiunilor de aplicare ale acestora se realizează, printre altele, şi o disciplinare a vocabularului.

b) <u>evaluarea în cont şi în bilanţ a fiecărei categorii de mijloace, resurse, consumaţiuni de valori şi venituri</u>.

Normarea evaluării în cont a categoriei de mijloace, resurse, consumaţiuni de valori ori venituri care formează obiectul reflectării contului în cauză se face - pentru fiecare ramură în parte - prin "Instrucţiunile de aplicare a planului de conturi" din ramura respectivă.

Evaluarea în bilanţ şi în situaţiile anexă ale acestuia se reglementează prin indicaţiile de completare conţinute de fiecare formular tipizat în parte prin "Normele metodologice privind contabilitatea unităţilor economice" precum şi prin "Normele metodologice cu privire la întocmirea şi centralizarea bilanţurilor contabile" emise de Ministerul Finanţelor.

c) <u>sistemul de documente justificative şi documente de evidenţă tipizate</u>.

Pentru consemnarea fenomenelor economice şi social - culturale, pentru culegerea, prelucrarea şi asigurarea informaţiilor necesare conducerii economiei naţionale, precum şi pentru elaborarea, fundamentarea, urmărirea şi controlul îndeplinirii sarcinilor de plan, a conducerii operative a activităţilor, a cunoaşterii resurselor de muncă, materiale şi financiare se utilizează formulare tipizate. Acestea sînt suporţi de informaţii din hîrtie, carton, material plastic, etc., avînd conţinutul, forma şi formatul stabilite pe baza unor reguli unitare.

Atunci cînd se utilizează pentru înregistrarea unor informaţii din activităţi desfăşurate în toate unităţile socialiste sau în unităţi din subordinea mai multor ministere, organe centrale sau locale, inclusiv în aparatul propriu al acestora avem de a face cu "formulare tipizate comune". Dacă acestea se utilizează pentru înregistrarea unor informaţii caracteristice activităţilor desfăşurate în aparatul propriu sau în unităţi din subordinea unui singur minister, organ central sau local ele se încadrează în categoria "formularelor tipizate specifice".

Organul central coordonator pentru formularele tipizate utilizate în activitatea financiară şi contabilă este Ministerul Finanţelor. Acestea sînt aprobate de către Comisia guvernamentală pentru raţionalizarea sistemului de evidenţă în unităţile socialiste. Unităţile socialiste sînt obligate să utilizeze în cadrul sistemului lor de evidenţă numai formulare tipizate aprobate potrivit legii.

Utilizarea în locul documentelor comune şi a celor specifice aprobate a altor formulare financiar - contabile, întocmirea eronată a documentelor justificative şi contabile, nerespectarea regulilor şi termenelor stabilite pentru transmiterea sau depunerea lor, atrage răspunderea disciplinară, administrativă, materială sau penală, după caz, a persoanelor vinovate în conformitate cu dispoziţiile legale[1].

Modificarea sau introducerea de formulare tipizate comune sau de noi indicatori pentru activităţile financiară şi contabilă se aprobă de Consiliul de Miniştri la propunerea Ministerului Finanţelor şi cu avizul Comisiei guvernamentale pentru raţionalizarea sistemului de evidenţă în unităţile socialiste.

1 - Decretul Consiliului de Stat privind aprobarea şi utilizarea formularelor tipizate în unităţile socialiste şi perfecţionarea sistemului informaţional nr.lo/1986.-

Raţionalizarea sistemului de evidenţă presupune: reducerea la strictul necesar a informărilor, notelor, rapoartelor etc., a căror conţinut formă şi format nu sînt prestabilite şi imprimate, ele fiind folosite în mod incidental(documente netipizate): proiectarea raţională a conţinutului şi formei formularelor tipizate, încadrarea lor în formate justificate din punct de vedere economic; reducerea la strictul necesar a numărului de pagini şi a numărului de exemplare în care se completează; extinderea numărului de exemplare adaptate la cerinţele prelucrării automate a datelor, în scopul realizării unui sistem informaţional şi informatic unitar, operativ şi eficient.

Principalele reguli cu privire la întocmirea, circulaţia şi păstrarea documentelor justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate, precum şi a celorlalte documente folosite în activitatea financiară şi contabilă sînt prezentate prin "Norme de utilizare a formularelor tipizate comune privind activitatea financiară şi contabilă" emise de Ministerul Finanţelor.

Reglementările privind păstrarea şi arhivarea documentelor sînt cuprinse în "Normele metodologice privind contabilitatea unităţilor economice"(respectiv a unităţilor bugetare) elaborate de Ministerul Finanţelor.

d) evidenţa şi calculaţia costurilor de producţie(respectiv a costurilor activităţii de cercetare ştiinţifică, dezvoltare tehnologică în institutele şi centrele de cercetare ştiinţifică ori a evidenţei şi repartizării cheltuielilor de circulaţie la unităţile din ramura circulaţiei mărfurilor).

Pentru normarea metodologiei planificării, evidenţei şi calculaţiei costurilor producţiei unităţilor economice creatoare de valori, a activităţii de cercetare ştiinţifică, dezvoltare tehnologică şi proiectare din institutele şi centrele de cercetare ştiinţifică şi în unităţile asimilate acestora precum şi pentru planificarea, evidenţa şi repartizarea cheltuielilor de circulaţie la unităţile din ramura circulaţiei mărfurilor sînt elaborate pe ramuri de activitate de către Comitetul de Stat al Planificării, Ministerul Finanţelor, Direcţia Centrală de Statistică şi Comitetul de Stat pentru Preţuri "reguli de bază". In cadrul lor sînt reglementate pentru toate unităţile din ramura respectivă aspecte privind: delimitarea, clasificarea şi conţinutul cheltuielilor de producţie; planificarea cheltuielilor de producţie; metode de delimitare şi evidenţă a cheltuielilor de producţie şi calculare a costului; urmărirea şi evidenţa cheltuielilor de producţie(respectiv de circulaţie); calculaţia efectivă(respectiv repartizarea cheltuielilor de circulaţie); analiza şi raportarea costurilor(respectiv a cheltuielilor de circulaţie).

e) normarea procedeelor folosite în calculul anumitor indicatori şi a metodelor de evidenţă analitică a unor categorii de valori.

Printre procedeele folosite în calculul anumitor indicatori supuse normării se înscriu cele care privesc: determinarea cotei medii globale lunare de uzură a obiectelor de inventar în folosinţă; stabilirea coeficientului de repartizare a cheltuielilor de transport - aprovizionare, a diferenţelor de preţ la produse finite, a diferenţelor de preţ la semifabricate, a diferenţelor de preţ la produse finite, a procentului mediu de rabat sau adaos comercial; calcularea normei unice de amortizare; stabilirea coeficientului de repartizare a cheltuielilor de desfacere, ori a cheltuielilor de transport - aprovizionare pentru investiţii.

Procesul de normare cuprinde în afera sa şi metodele de evidenţă analitică: metoda operativ - contabilă(pe solduri) pentru valori materiale; metoda cantitativ - valorică(pe fişe de conturi analitice) pentru valori materiale; metoda global - valorică pentru mărfurile şi ambalajele din unităţile de desfacere cu amănuntul; metoda global - valorică pentru rechizite de birou, imprimate, materiale destinate ambalării şi cărţi tehnice procurate din fondurile de producţie etc.

f) normarea inventarierii patrimoniului.

Prin "Normele metodologice privind contabilitatea unităţilor economice" respectiv prin "Normele metodologice privind contabilitatea unităţilor bugetare" emise de Ministerul Finanţelor se stabilesc regulile generale de urmat în fiecare din cele două categorii de unităţi în legătură cu: termenul la care se efectuează inventarierea periodică a fiecărui element patrimonial; cazurile în care se fac inventarieri exprese; pregătirea inventarierii; inventarierea propriu- zisă; stabilirea rezultatelor şi înregistrarea acestora.

g) normarea metodelor de tehnică contabilă.

Prin "Normele metodologice privind contabilitatea unităţilor economice", a "Normelor metodologice privind contabilitatea unităţilor bugetare, a "Normelor de utilizare a formularelor tipizate comune privind activitatea financiară şi contabilă" se stabilesc şi se descriu metodele de tehnică contabilă care se pot aplica în cele două categorii de unităţi, formularele care se utilizează în fiecare metodă de tehnică contabilă, modul de prelucrare şi succesiunea înregistrărilor.

h) normarea sistemului de indicatori ai activităţii economico - financiare conţinuţi în raportul contabil periodic, a formei, structurii şi destinaţiei acestuia.

Prin schemele unitare ale "Situaţiei principalilor indicatori economico - financiari" şi "Bilanţului contabil", prin "Normele metodologice cu privire la întocmirea şi centralizarea bilanţurilor contabile" se reglementează în mod unitar structura şi conţinutul rapoartelor contabile periodice, metodologia întocmirii, verificării, analizei şi centralizării acestora.

3. Conducerea şi îndrumarea metodologică a contabilităţii în Republica Socialistă România.

In R. S. România, contabilitatea se organizează într-o concepţie unitară. Organul central care asigură conducerea şi îndrumarea metodologică a contabilităţii din ţara noastră este Ministerul Finanţelor prin Direcţia Normării , Metodologiei şi Indrumării contabile. In acest scop, emite, cu consultarea ministerelor şi celorlalte organe centrale şi locale interesate, norme metodologice unitare cu privire la: conţinutul şi modul de aplicare a planurilor de conturi; documentele justificative şi documentele de evidenţă privind activitatea financiară şi contabilă; metodele de tehnică contabilă; planificarea, evidenţa şi calcularea costurilor de producţie şi a cheltuielilor de circulaţie(împreună cu Comitetul de Stat al Planificării, Direcţia Centrală de Statistică şi Comitetul de Stat pentru Preţuri); organizarea şi efectuarea inventarierii patrimoniului; bilanţurile, anexele şi indicatorii pe care îi conţin, întocmirea şi centralizarea acestora, precum şi analiza pe bază de bilanţ a rezultatelor activităţii economico - financiare(cu avizul Direcţiei Centrale de Statistică).

Banca Naţională a R.S.România, Băncile specializate, Administraţia Asigurărilor de Stat şi Casa de Economii şi Consemnaţiuni emit fiecare cu avizul Ministerului Finanţelor, pentru domeniul propriu de activitate, normele metodologice din categoria celor de mai sus.

Adaptarea la specificul ramurilor şi subramurilor a normelor metodologice emise de Ministerul Finanţelor se asigură de ministere, celelalte

Scanned with OKEN Scanner

organe centrale sau de comitetele executive ale consiliilor populare județene și al municipiului București, după caz, cu respectarea prevederilor din aceste norme.

Centrala și unitățile asimilate acesteia, prin compartimentul propriu de contabilitate, participă la organizarea și perfecționarea sistemului informațional din unitățile centralei, urmărind organizarea eficientă a compartimentului de contabilitate, aplică măsurile aprobate de raționalizare și simplificare a lucrărilor de evidență contabilă, de mecanizare și automatizare a prelucrării datelor .

La nivelul unităților socialiste lucrările de contabilitate se realizează în cadrul compartimentului financiar - contabil. Răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității la acest nivel revine conducătorului compartimentului financiar - contabil. Conducătorul activității financiar - contabile este contabilul șef sau altă persoană care îndeplinește funcția de conducere a acestei activități și face parte din organul de conducere colectivă al unității socialiste în care este încadrat.

Conducătorul activității financiar - contabile este subordonat ierarhic conducătorului unității în cadrul căreia funcționează, iar din punct de vedere funcțional, și conducătorului activității financiar - contabile al unității ierarhic superioare.

In lipsa conducătorului compartimentului financiar - contabil, toate atribuțiile sale se exercită de către înlocuitorul său de drept sau, în lipsa acestuia, de angajatul numit de conducătorul unității economice la propunerea conducătorului compartimentului financiar- contabil.

Atribuții de control și îndrumare a modului de organizare și conducere a contabilității în unitățile socialiste cad în sarcina inspecțiilor teritoriale financiare de stat.

Inspectorii financiari de stat, care se ocupă cu probleme de contabilitate în cadrul inspecțiilor teritoriale de stat, urmăresc, pe lîngă controlul asupra aplicării normelor legale privind organizarea și conducerea contabilității și îndrumarea operativă a aparatului financiar - contabil controlat pe linia cunoașterii și aplicării corecte a reglementărilor în domeniul contabilității; a organizării și conducerii corecte a evidenței.

La încheierea acțiunii de control și îndrumare, nota de sinteză întocmită se înaintează Direcției Normării Metodologiei și Îndrumării contabile din Ministerul Finanțelor.

4. <u>Organizarea și conducerea compartimentului financiar contabil în unitățile socialiste</u>.

In cadrul <u>unităților economice</u> în care activitatea se desfășoară pe baza principiilor autoconducerii muncitorești, autogestiunii economico - financiare și autofinanțării(centrale, combinate, grupuri de uzine, întreprinderi, unități economice asimilate acestora, instituții de

credit şi asigurări) se conduce contabilitatea în partidă dublă şi se întocmesc bilanţuri care servesc la: ● reflectarea în expresie bănească a patrimoniului, prin înregistrarea la timp a tuturor operaţiilor economice şi financiare; ● exercitarea controlului permanent asupra existenţei şi mişcării valorilor patrimoniale; ● asigurarea informaţiilor necesare unităţilor economice, celor subordonate acestora şi organelor ierarhic superioare cu privire la realizarea planului economic şi financiar, gospodărirea mijloacelor materiale şi băneşti, precum şi rezultatelor obţinute.

Cu excepţia consiliilor populare comunale care conduc contabilitatea în partidă simplă, sînt obligate să-şi organizeze contabilitatea în partidă dublă şi unităţile bugetare în care se gestionează valori materiale şi băneşti(instituţiile bugetare finanţate din bugetul republican şi din bugetele locale, instituţiile extrabugetare, instituţiile subvenţionate, instituţiile artistice, gospodăriile anexe de pe lîngă instituţiile bugetare; comitetele executive ale consiliilor populare judeţene, municipale şi orăşeneşti). Contabilitatea bugetară trebuie să asigure: ● reflectarea întregului proces al executării bugetului de stat pe feluri de venituri şi naturi de cheltuieli, pe verigile sistemului bugetar, precum şi pe fiecare organ financiar şi instituţie bugetară în parte; ● furnizarea datelor necesare cunoaşterii mijloacelor materiale şi băneşti aflate în folosinţa instituţiilor bugetare, permiţînd, în acest fel, exercitarea controlului asupra utilizării acestora; ● întocmirea rapoartelor periodice prin a căror centralizare se obţin datele privind execuţia bugetului pe întreaga economie.

4.1. Sisteme de organizare a contabilităţii în unităţile socialiste.

În ţara noastră unităţile economice şi unităţile bugetare în care se organizează contabilitate în partidă dublă sînt unităţi socialiste.

Lucrările de contabilitate sînt executate în compartimente funcţionale distincte, încadrate cu economişti cu studii universitare de specialitate, precum şi cu absolvenţi cu studii medii.

Unele din aceste lucrări, cum sînt cele de reflectare cronologică în conturi a activităţii economico- financiare, se pot executa în tot cursul perioadei de gestiune. Ele formează partea din sistemul de informaţii ale contabilităţii cunoscută sub numele de contabilitate curentă sau de sectorul calculului cronologic. Alte lucrări, cum sînt cele ce privesc calculaţia costului efectiv, balanţele de verificare, bilanţul, analizele comparative şi calculele previzionale se realizează periodic, prin prelucrarea în continuare a datelor sectorului de calcul cronologic şi alcătuiesc partea din sistemul de informaţii ale contabilităţii cunoscută sub numele de contabilitate periodică. Lucrările de contabilitate pot fi executate în totalitate în cadrul unui singur compartiment de

contabilitate(organizare centralizată) sau executarea lor poate fi dispersată în mai multe compartimente de contabilitate(organizare descentralizată).

Compartimentul de contabilitate organizat la nivelul unității socialiste va prelua pentru a prelucra în continuare sau numai va centraliza datele cuprinse în lucrările executate în compartimentele de contabilitate organizate pentru reflectarea activității economico- financiare a subunităților. Datele obținute pe această cale se completează cu cele obținute prin sectorul propriu de calcul cronologic.

Contabilitatea unităților cu gestiune economică internă aflate în subordinea centralei se poate ține fie centralizat la sediul acesteia, fie descentralizat la sediul unităților cu gestiune economică internă, potrivit sistemului adoptat cu acordul organului ierarhic superior. In cazul în care unitățile cu gestiune economică internă țin contabilitate separată(descentralizat), fondul mijloacelor fixe, fondul mijloacelor circulante și uzura mijloacelor fixe se reflectă în contabilitatea centralei. Inregistrarea mijloacelor fixe și circulante predate de centrală, preluate de unități cu gestiune economică internă se face prin intermediul contului corespunzător de decontări. În contabilitatea centralei se reflectă constituirea și folosirea fondurilor de redistribuire și a altor fonduri constituite potrivit prevederilor legale.

Gradul de descentralizare a operațiilor contabile privind aprovizionarea cu materii prime și materiale, cheltuieli de producție, decontările cu furnizorii, clienții, asigurările sociale etc. se stabilește de centrală conform indicațiilor organului ierarhic superior. Gradul de descentralizare privind evidența decontărilor cu băncile și cu bugetul se stabilește de centrală, de comun acord cu organele bancare.

Unitățile cu gestiune economică internă, care țin contabilitate proprie, sînt obligate să întocmească lunar balanță de verificare și să o prezinte centralei la termenele stabilite de aceasta, precum și băncilor finanțatoare - în cazul în care au cont deschis la acestea și beneficiază de credite.

Opțiunea pentru unul din cele două sisteme de organizare a contabilității trebuie să fie influențată și de o serie de factori obiectivi, cum sînt: dotarea cu echipamente moderne de calcul și posibilitatea exploatării lor raționale; dispersarea unităților; calificarea personalului contabil; mijloacele existente pentru transportul documentelor; valorificarea mai deplină a informațiilor în procesele de analiză, control și decizie.

4.2. Structura organizatorică a compartimentelor contabile ale unităților economice și atribuțiile acestora.

Mărimea și comlexitatea activității economico - financiare a uni

tăţilor economice, gradul de dispersare teritorială a subunităţilor componente, nivelul de pregătire profesională a personalului contabil încadrat, gradul diferit de dotare cu tehnică de calcul, volumul lucrărilor, exactitatea şi operativitatea cu care trebuie realizate acestea explică diversitatea ce poate fi întîlnită în mărimea, structura organizatorică şi atribuţiile compartimentelor contabilităţii.

In cadrul ministerelor, departamentelor, celorlalte organe centrale de stat funcţionează direcţii[x] cu atribuţii financiar contabile.

In cadrul Direcţiei Plan Financiar al unui minister industrial putem întîlni, spre pildă, serviciile[xx]: Plan Financiar; Metodologie şi informatică; Indrumare contabilă şi Bilanţ; Costuri de producţie; Preţuri; Contabilitate bugetară.

Pe lîngă activitatea de reflectare, analiză şi control asupra gestionării propriilor valori materiale şi băneşti, direcţia cu atribuţii financiar contabile din cadrul ministerelor adaptează la specificul subramurii respective componentele cadrului general de normare a contabilităţii; controlează şi îndrumă unităţile în subordine pe linie financiar - contabilă; centralizează şi analizează dările de seamă din reţeaua proprie.

La realizarea lucrărilor de contabilitate participă şi unitatea de calcul. De regulă, la nivelul ministerelor aceasta îmbracă forma organizatorică a "centrelor de calcul", avînd autogestiune economico- financiară şi realizînd o gamă largă de lucrări de informatică din diferite domenii de activitate.

---

x - Potrivit Normelor unitare de structură în vigoare, o direcţie poate fi încadrată cu 4o-6o persoane, putînd avea în componenţa lor servicii şi birouri.

xx- Serviciul este definit prin Normele unitare de structură, ca fiind un compartiment funcţional care se poate organiza pentru îndeplinirea unor activităţi importante, cu volum mare de muncă, sau pentru mai multe activităţi complementare care trebuie conduse unitar, dacă volumul de muncă necesită cel puţin 15 persoane. In cadrul unui serviciu cu cel puţin 2o de persoane, dacă există o unitate care necesită o organizare distinctă se poate organiza şi un birou. La servicii le mai mari pot fi organizate mai multe birouri.
Biroul este un compartiment funcţional care se poate constitui pentru îndeplinirea unor lucrări sau activităţi omogene care necesită o organizare distinctă. Biroul poate fi constituit independent dacă volumul de muncă necesită un număr minim de 5 persoane. De asemenea se pot constitui, în mod excepţional, birouri în cadrul unor servicii cu număr mare de persoane(cf. Decretul nr.162 din 22 martie 1973 privind stabilirea normelor unitare de structură pentru unităţile economice, art.9-1o; Publicat în B.of. nr.65 din 11 mai 1973).

Munca de contabilitate se organizează, în cadrul centralelor şi întreprinderilor, pe secţiuni ale contabilităţii. Normele metodologice privind contabilitatea unităţilor economice fixează ca secţiuni ale contabilităţii: contabilitatea mijloacelor fixe; contabilitatea valorilor materiale; contabilitatea retribuţiilor; contabilitatea cheltuielilor de producţie şi de circulaţie; contabilitatea mijloacelor băneşti şi a creditelor bancare; contabilitatea fondurilor; contabilitatea debitorilor, creditorilor şi a decontărilor interne; contabilitatea investiţiilor; contabilitatea rezultatelor financiare. La acestea se adaugă secţiunea "contabilitatea generală".

Cerinţele ce trebuie îndeplinite, de care trebuie să se ţină seama în organizarea contabilităţii sînt specifice fiecărei secţiuni. Astfel:

Secţiunea: "Contabilitatea mijloacelor fixe" se organizează astfel încît să asigure: ● cunoaşterea existenţei mijloacelor fixe pe locuri de folosinţă; ● asigurarea controlului gestiunii mijloacelor fixe; ● calcularea exactă a amortizării şi includerea acesteia - după caz - în cheltuielile de producţie sau de circulaţie.

Secţiunea: "Contabilitatea valorilor materiale" se organizează astfel încît să asigure: ● obţinerea la timp de date exacte (cantităţi şi valori) cu privire la existenţa valorilor materiale la locurile de depozitare şi la mişcările intervenite; ● cunoaşterea gradului de realizare a planului de aprovizionare şi de desfacere a produselor finite şi a mărfurilor; ● constatarea la timp a stocurilor care depăşesc pe cele normate, fără mişcare, de prisos, cu mişcare lentă, greu vandabile, nevandabile, inutilizabile sau deteriorate, în scopul luării măsurilor corespunzătoare; asigurarea controlului gestiunii valorilor materiale în scopul păstrării integrităţii avutului obştesc.

Secţiunea: "Contabilitatea retribuţiilor" se organizează astfel încît să asigure: ● înregistrarea retribuţiilor, a impozitului pe fondul de retribuire şi a contribuţiilor privind asigurările sociale datorate şi plătite de unitatea economică pe perioade de gestiune, precum şi a oricăror drepturi băneşti legal datorate şi plătite personalului; ● repartizarea pe locuri de cheltuieli, produse, lucrări etc., a retribuţiilor, impozitului pe fondul de retribuire şi a contribuţiei unităţii la asigurările sociale aferente; ● asigurarea disciplinei financiare a utilizării fondului de retribuire.

Secţiunea: "Contabilitatea cheltuielilor de producţie şi de circulaţie" se organizează astfel încît să asigure: ● obţinerea datelor necesare pentru planificarea cheltuielilor de producţie; ● oglindirea completă, exactă şi la timp a cheltuielilor efective de producţie, pe feluri de cheltuieli, fabrici, secţii, produse sau grupe de produse, lucrări, etc.; ● urmărirea cheltuielilor aferente produselor pentru export; urmărirea folosirii raţionale a valorilor materiale şi a fondului de retribuire; ● urmărirea cheltuielilor neeconomicoase (amenzi, penalităţi, locaţii, pierderi peste normele legale de scăzăminte etc.), a rebuturilor din producţie şi a deşeurilor în vederea reducerii şi eliminării lor; ● scoaterea la iveală a lipsei de spirit gospodăresc în consumarea mijloacelor materiale şi băneşti, precum şi a operaţiilor nelegale, privitoare la cheltuielile de producţie; ● obţinerea datelor necesare analizei nivelului realizat al cheltuielilor la 1000 lei producţie marfă, a rezultatelor activităţii fabricilor, secţiilor de producţie şi ale unităţii economice. Aceleaşi cerinţe sînt valabile şi pentru contabilitatea cheltuielilor de circulaţie, adaptate însă la specificul ramurii.

Secţiunea:"Contabilitatea mijloacelor băneşti şi a creditelor bancare" se organizează astfel încît să asigure:●evidenţierea exactă a mijloacelor băneşti proprii, de redistribuit sau împrumutate;● urmărirea tuturor modificărilor care intervin în componenţa şi volumul acestor mijloace;●gestionarea corectă a mijloacelor băneşti;●urmărirea restituirii la termen a creditelor bancare;●respectarea prevederilor legale cu privire la efectuarea plăţilor în numerar şi a decontărilor fără numerar;●respectarea destinaţiei fondurilor, pentru prevenirea deturnărilor; respectarea disciplinei financiare şi de casă.

Secţiunea:"Contabilitatea fondurilor" se organizează astfel încît să asigure:●evidenţierea surselor de acoperire a mijloacelor cu care este dotată unitatea economică în scopul desfăşurării normale a activităţii;●furnizarea datelor necesare pentru determinarea resurselor proprii şi împrumutate de acoperire a mijloacelor circulante, a excedentului sau pierderilor de mijloace circulante şi a altor indicatori economici şi financiari;●evidenţa constituirii şi utilizării fondurilor diverse potrivit dispoziţiilor legale;●evidenţa constituirii la centrale a fondurilor, utilizării şi redistribuirii acestor fonduri în cadrul unităţilor componente.

Secţiunea:"Contabilitatea debitorilor, creditorilor şi a decontărilor interne"se organizează astfel încît să asigure:●cunoaşterea în orice moment a drepturilor şi obligaţiilor unităţii economice în relaţiile cu alte unităţi economice, instituţii bugetare, bugetul de stat, persoane fizice etc.;●urmărirea încasării la timp a tuturor drepturilor unităţii economice de la debitori, clienţi pentru produse livrate, servicii prestate şi lucrări executate, alte drepturi;●urmărirea achitării la timp a tuturor sumelor datorate bugetului de stat, furnizorilor, altor unităţi economice sau instituţii(din popriri, vînzări cu plata în rate etc.).

Secţiunea:"Contabilitatea investiţiilor" se organizează astfel încît să asigure:●urmărirea îndeplinirii planului de investiţii pe total, structură şi obiect;●urmărirea îndeplinirii planului de finanţare a investiţiilor şi a surselor destinate acestuia;● calculul costului pe obiect sau categorii de lucrări în scopul determinării valorii de inventar a noilor mijloace fixe;● asigurarea gestiunii valorilor materiale destinate investiţiilor.

Secţiunea:"Contabilitatea generală" se organizează astfel încît să asigure:●verificarea legalităţii documentelor supuse înregistrării şi a reflectării în contabilitate a tuturor operaţiilor economico - financiare contabilizabile în perioada respectivă;●înregistrarea operaţiilor în conturile sintetice cu respectarea specificului metodei de tehnică contabilă adoptat;●întocmirea balanţelor de verificare sintetice şi confruntarea cu balanţele de verificare analitice întocmite în cadrul celorlalte secţiuni;●întocmirea la termen a situaţiei principalilor indicatori economico- financiari şi a bilanţului contabil;●coordonarea şi controlul de ansamblu asupra prelucrării datelor în cadrul celorlalte secţiuni ale contabilităţii;●analize, pe baza indicatorilor determinaţi, a activităţii economico- financiare a unităţii.

Numărul de cadre contabile antrenate în realizarea lucrărilor unei secţiuni depinde de volumul operaţiilor contabile care trebuie efectuate şi de timpul de care se dispune pînă în momentul în care aceasta trebuie să fie terminată.

Atunci cînd personalul antrenat în realizarea unei secţiuni a conta-

bilităţii nu se ridică la numărul necesar pentru a alcătui un birou sau un serviciu, aceasta este organizat sub forma unui colectiv de lucru. Mai multe asemenea colective de lucru vor alcătui un birou sau, după caz un serviciu.

Răspunderea pentru organizarea şi conducerea contabilităţii centralelor şi întreprinderilor revine conducătorilor acestor unităţi.

Răspunderea directă pentru îndeplinirea atribuţiilor în domeniul contabilităţii o are însă contabilul şef.

La realizarea lucrărilor de contabilitate în întreprinderi şi centrale îşi aduc aportul şi unităţile de calcul de rangul oficiilor şi staţiilor. Avînd o dotare mai modestă decît centrele de calcul acestea execută în principal lucrări cu caracter financiar - contabil, aflîndu-se de cele mai multe ori în subordinea contabilului şef.

5. Planul organizării contabilităţii.

Rezultatul muncii de organizare a contabilităţii pentru fiecare unitate economică sau unitate bugetară în parte se concretizează într-un plan al organizării contabilităţii unităţii socialiste respective.

In elaborarea lui, organizatorul pleacă de la constatările făcute cu prilejul analizei critice a organizării muncii contabile în unitate. Analiza va cuprinde atît latura cantitativă cît şi cea calitativă a situaţiei concrete din unitatea respectivă sub aspect conceptional, funcţional şi organizatoric astfel încît să asigure identificarea elementelor (factorilor) care întreţin sau dau naştere la fenomene negative ce diminuează eficienţa subsistemului informaţional contabil iar pe de altă parte să contureze direcţiile în care trebuie să se acţioneze şi măsurile de raţionalizare ce trebuie luate.

Planul organizării contabilităţii trebuie să asigure executarea integrală şi la timp a tuturor lucrărilor contabile în condiţiile în care se respectă: prestarea ritmică şi uniformă a muncii în cursul perioadei, evitîndu-se supraaglomerările de lucrări şi momentele de tensiune în muncă la finele perioadei; repartizarea forţei de muncă în colective de lucru, birouri şi servicii potrivit calificării, capacităţii profesionale şi experienţei fiecărui lucrător; continuitatea efectuării aceloraşi activităţi de către aceleaşi persoane în vederea specializării lor; definirea cît mai precisă a sarcinilor pe fiecare lucrător contabil; asigurarea înlocuirii organizate a lucrătorilor între ei în caz de absentare; ridicarea sistematică a calificării lucrătorilor prin cursuri de perfecţionare; posibilitatea urmăririi după grafic a stadiului de realizare a fiecărei lucrări; încărcarea echitabilă a timpului fiecărui lucrător; folosirea cît mai deplină a capacităţii tehnicii de calcul din dotare.

Planul organizării contabilităţii va trebui să cuprindă în principal:

● modalitatea de organizare centralizată sau descentralizată a contabilităţii aleasă, limitele fixate şi modul de integrare a acesteia din urmă în contabilitatea unităţii;

● cadrul organizatoric al compartimentului contabilităţii (serviciu, birou, colective de lucru) şi structura posturilor componente;

● diagrama de relaţii cu celelalte structuri funcţionale sau de producţie din unitate precum şi cu alte unităţi;

● identificarea documentelor justificative folosite în cadrul unităţii socialiste şi graficul de circulaţie a acestora;

● adaptarea planului de conturi sintetice şi analitice la specificul activităţii unităţii socialiste;

● schema de aplicare a metodei de tehnică contabilă (formei de înregistrare contabilă) şi a metodelor de contabilitate analitică adoptate, documentele contabile folosite, prelucrarea, circulaţia şi graficul calendaristic al executării acestora;

● planul de inventariere a patrimoniului;

● planul organizării arhivei;

● sistemul dărilor de seamă.

Scanned with OKEN Scanner

BIBLIOGRAFIE SELECTIVA

x x x - Programul P.C.R. de făurire a societăţii socialiste multilateral dezvoltate şi înaintare a României spre comunism, Bucureşti, Ed.Politică, 1975.

x x x - Hotărîrea C.C. al P.C.R. cu privire la perfecţionarea conducerii şi planificării economico-financiare, 22-23 martie 1978, în colecţia de legi şi decrete editată de Consiliul de Stat, sectorul B.O. şi al publicaţiilor Legislative.

Nicolae Ceauşescu - Raport la cel de al XIII-lea Congres al P.C.R., Bucureşti, Ed. Politică, 1984.

Nicolae Ceauşescu - Cuvîntare la Plenara C.C. al P.C.R. din 1-2 aprilie 1986, Bucureşti, Ed. Politică, 1986.

Nicolae Ceauşescu - Cuvîntare la Plenara C.C. al P.C.R. din 23 iunie 1986, Bucureşti, Ed. Politică, 1986.

Nicolae Ceauşescu - Raport la Conferinţa Naţională a P.C.R. din 14-16 decembrie 1987, Bucureşti, Ed. Politică, 1987.

Karl Marx - Capitalul, vol.I, Bucureşti, Ed. Politică, 1960.

Karl Marx - Capitalul, vol.II, ESPLP, 1958.

Cibert, A., - Comptabilité générale, Paris, Dunod, 1967.

Demetrescu, C. G. - Istoria Contabilităţii, Bucureşti, Ed. Stiinţifică, 1972.

Demetrescu, C.G. ş.a - Contabilitatea ştiinţă fundamentală şi aplicativă, Craiova, Scrisul Românesc, 1979.

Enache, Gheorghe - Bazele contabilităţii, Bucureşti, Ed. Ştiinţifică, 1977.

Evian, I.N. - Teoriile conturilor, Cluj, 1940.

Garnier, P. - Comptabilité comerciale(comptabilité générale) Paris, Dunod, 1970.

Garnier, P. - La technique comptable approfundie et les comptabilités speciales, Paris, Dunod, 1972.

Iacobescu, Sp. şi Soresçu, Al. - Curs de Contabilitate comercială în legătură cu Dreptul şi Legile speciale comerţului, vol.I -III, Buc., "Biblioteca contabilă", 1923, 1928, 1933.

Ioachim, V.M. - Curs de Comerţ şi Contabilitate cu aplicaţie specială la industrie, Bucureşti, 1934.

Marczewski, J. - Comptabilité nationale, Paris, Dalloz, 1967.

Scanned with OKEN Scanner

Melis, Federigo - Storia della Ragioneria, Bologne, Dott Cezare Zuffi, 1950.

Mărculescu, I ş.a. - Bazele evidenţei contabile, Bucureşti, Ed. Stiinţifică, 1962.

Niswonger, C Rollin şi Fess, Philip E. - Accounting Principles, 12-th Edition South-Western Publishing Co, 1972.

Paciolo, Luca - Tratat de Contabilitate în partidă dublă, Versiunea românească de prof.univ.dr.doc. D.Rusu şi prof.univ.dr. St.Cuciureanu, Iaşi, Ed.Junimea, 1981.

Pichot, A., - Comptabilité nationale. Les nouveaux systhèmes francais et étrangers, Dunod, 1979.

Ristea M. ş.a. - Contabilitate, Bucureşti, Ed.Didactică şi Pedagogică, 1980.

Rusu, Dumitru - Bazele contabilităţii, Bucureşti, Ed.Didactică şi Pedagogică, 1980.

Timariu,D. ş.a. - Contabilitate teoretică şi comercială, Buc., Ed.Didactică şi Pedagogică, 1981.

Tămăşan,Traian - Bazele ştiinţifice ale contabilităţii, Ed. Stiinţifică, 1973.

Văduva, Ilie ş.a. - Bazele contabilităţii, Bucureşti, Ed.Didactică şi Pedagogică, 1982.

Vlaemminck,Joseph - Histoire et doctrines de la comptabilité, Paris, Dunod, 1956.

Voina, Dumitru - Faze din evoluţia contabilităţii, Cluj,1932.

Voina, Dumitru - Contabilitate generală, Braşov, Ed.Academiei 1947.

Ministerul Finanţelor - Norme metodologice privind contabilitatea unităţilor economice, 1971.

Ministerul Finanţelor - Norme metodologice privind contabilitatea unităţilor bugetare, 1971.

Ministerul Finanţelor - Norme de utilizare a formularelor tipizate comune privind activitatea financiară şi contabilă, 1987.

x x x

- Revista de contabilitate 1978 - 1987.

ADDENDA - . SCURTA PRIVIRE IN ISTORIA CONTABILITATII

Activitatea de creaţie în ştiinţă continuă pe cea întreprinsă de predecesori. In ştiinţele sociale dimensiunea trecutului este mai mare decît în ştiinţele naturii.

Contabilitatea - cu statut propriu în familia ştiinţelor sociale, sistemul ştiinţelor economice- poate fi privită ca un complex de cunoştinţe în continuă dezvoltare, clădit pe succesiuni de reflecţii şi idei în legătură cu mişcările de valori. La edificarea acestui complex şi-au adus contribuţia un mare număr de gînditori şi practicieni contabili.

Numai privite în întreaga lor dimensiune temporală, cunoştinţele de contabilitate dobîndesc înţeles integral şi permit o apreciere mai corectă asupra valorii lor.

Dezvăluind tradiţia cumulativă a contabilităţii înţelegem ca întoarcerea în timp să fie subordonată nevoii de a ne explica structura noastră contabilă şi exigenţele contemporane prin structurile pregătitoare şi constitutive ei.

De bună seamă gîndim astăzi cu mai multă fineţe decît o făceau cei dintîi autori: Benedetto Cotrugli (1458) şi Luca Paciolo (1494) în Italia, Heinrich Screiber(1518) în Germania, Joan Ventallol (1531) în Spania, Jehan Ympyn Cristoffel(1543) în Belgia, Hugh Oldcaste (1543) în Anglia, Pierre de Savonne (1567) în Franţa, Claes Pieterz de Deventer(1583) în Olanda, J. Baptista Bonavie(1771) în Portugalia sau la noi dascălul braşovean Emanoil Ioan Nichifor(1837). Reamintindu-ni-i, pe aceştia şi pe cei care au urmat lor, nu o facem simplu, arhivistic. Căci, dacă sîntem astăzi mai edificaţi teoretic şi stăpînim mai multe tehnici şi procedee practice decît înaintaşii aceasta s-a realizat nu prin negarea lor ci prin instructurarea lor. Datorăm de aceea respect profund actului de creaţie al acestora.

După aproape un semimileniu de la apariţia celei dintîi lucrări imprimate, prin care se fundamentează sistemul de calcul contabil digrafic, "pionieratul" în ştiinţa şi tehnica contabilităţii este dăunător. Cunoaşterea insuficientă a experienţei transmise de predecesori duce în mod inevitabil la repetarea eforturilor, la inutile "redescoperiri" sau poate orienta cercetarea în direcţii greşite, posibile de evitat prin înţelegerea trecutului.

Pe de altă parte, atitudinea justă faţă de moştenirea ştiinţifică are o mare importanţă în opera de făurire a culturii socialiste.

In acest context, coborîrea pe axa timpului în vederea descifrării evoluţiei creaţiei ştiinţifice în domeniul contabilităţii, în scopul reţinerii principalelor aspecte în cursul de " **Contabilitate generală** "este firească şi necesară.

Asupra rolului avut, a formelor îmbrăcate şi a tehnicilor folosite în însemnările şi calculele contabile de pînă la finele secolului al XV-lea se găsesc deja făcute ample referiri în "Introducere". De aceea acest spaţiu îl vom rezerva prezentării progresului general înregistrat de contabilitate de la apariţia,la 1494, a tratatului lui Luca Paciolo şi pînă în zilele noastre.

Ne vom opri îndeosebi asupra literaturii contabile prin care în decurs de trei secole(XVI-XVIII) s-au adus notabile împliniri în raţionalizarea tehnicii contabilităţii în partida dublă şi s-au demonstrat posibilităţile de aplicare universală a modelului creat iniţial pentru a fi aplicat în sfera comerţului. Se va continua apoi cu prezentarea dezbaterilor privind fundamentele ştiinţifice ale contabilităţii susţinute în principalele şcoli moderne de contabilitate(sec. XIX-XX).

Un loc aparte va ocupa evoluţia contabilităţii la români.

Scanned with OKEN Scanner

1. Proliferarea literaturii de specialitate privind contabilitatea în partidă dublă (sec XVI- XVIII).

Structura sistemică, tehnica suplă - fără mari inconveniente în realizare - cu principii şi reguli de urmat relativ reduse ca număr, la care ajunsese contabilitatea în partidă dublă la sfîrşitul secolului al XV-lea o ridicau la nivelul unei elaborări ştiinţifice notabile. Ea răspundea din plin nevoilor sociale din impulsul cărora apăruse şi sub imperiul cărora se răspîndeşte din Veneţia în celelalte oraşe - cetăţi italiene: Genova, Florenţa, Torino, Mantova etc.. In secolele care urmară, ea trecu din Italia şi la alte popoare. Uneori transferul nu se înfăptui în mod direct din Italia sau prin italieni ci fu mediat de cunoscători străini ai partidei duble, aparţinînd altor naţii.

Trei erau sorgintele principale din care puteau fi captate cunoştinţele privind noul sistem: (a) practica în contoarele marilor case comerciale ale Peninsulei; (b) şcolile în care se învăţau "afacerile" (adică practica uzurilor comerciale), lucrările de birou, calculul şi contabilitatea şi (c) cartea de specialitate.

1.1. Contabilitatea în secolul al XVI-lea

In secolul al XVI-lea, Italia se afla încă în frunte în comerţul mondial, dispunînd de filiale în multe alte ţări(Germania, Franţa, Ţările de jos etc.). Prin intermediul acestor filiale se înfăptui într-o oarecare măsură răspîndirea sistemului veneţian de contabilitate. Pe de altă parte, funcţionari ai filialelor unor case comerciale sau bancare străine cu sediul în oraşe italiene, luînd aici contact cu partida dublă, propovăduiesc în ţările lor noul sistem. Unii dintre ei vor deveni chiar autori de opere contabile. Astfel, Matthaüs Schwarz ţinînd contabilitatea sucursalei din Veneţia a firmei comerciale şi bancare "Jacob Fugger" îşi însuşeşte noua tehnică contabilă italiană. Devenind, ulterior, şeful - contabil al firmei Fugger- ilor elaboră în 1518 un manual de contabilitate(Musterbuchhaltung) în care sistemului de contabilitate factorială germană i se articulează elementele specifice partidei duble italiene.

Locuind 12 ani la Veneţia şi stabilindu-se apoi la Anvers, Jehan Ympyn Cristoffel fu angajat de corporaţia din care făcea parte, cea a negustorilor din Anvers să scrie o carte asupra metodei italiene.

Lucrarea se tipări în 1543(la trei ani după moartea autorului) în două limbi: flamandă şi franceză. Patru ani după aceea ea fu tradusă şi în engleză.

Imediat după constituirea ei într-un sistem, contabilitatea în partidă dublă se întîlneşte ca obiect de studiu în şcoli şi exemplare ale unor manuale didactice italiene cu autori rămaşi necunoscuţi vor X- Stabilirea preţurilor de cumpărare şi de vînzare, calculareа preţului de revenire şi a ratelor de schimb,echivalarea măsurilor şi greutăţilor, calculareа dobînzii simple şi a dobînzii compuse, ştiinţa de a pregăti "bilanţul simulat" al unei operaţii, mînuirea monedelor a scrisorilor de schimb, a biletelor la ordin, a titlurilor de credit a tehnicii de înregistrare în conturi presupune o instrucţie adecvată. Scolile italiene se bucurau de un bun renume încă din secolul al XIII-lea. De pildă, la Florénţa, care avea pe la 1340 100.000 locuitori,învăţau la şcoala primară 8-10 mii de copii, băieţi şi fete. Dintre aceştia 1.000-1.200 urmau mai departe şcoala secundară, special făcută pentru cei ce se pregăteau să devină negustori. Pînă la vîrsta de 15 ani,cît rămînea copilul aici,el studia aritmetica(algorismo) şi contabilitatea(abbaco). Ucenicia într-o prăvălie desăvîrşea educaţia viitorilor negustori. Unii dintre ei mergeau mai departe să studieze dreptul la universitatea din Bologna. La Veneţia a învăţat "partita doppia" şi Jacob Fugger(1459-1525) din Augsburg, cel ce avea să fie numit "Bogatul". In secolul al XVIII-lea ucenicia de negustor era după statute, în Anglia" de şapte ani(Cf. Cristian Bec, Les Marchands écrivains a Florence, 1375-1434, 1967, p.p. 383 ş.u. Citat după Fernand Brandel, Jocurile schimbului, Vol.II, Bucureşti, Editura Meridiane, 1985, p.49 ş.u.).

circula în manuscris şi se vor constitui în surse de inspiraţie oculte pentru o parte din autori. Domenico Manzoni şi Alvise Casanova,în Italia, Valentin Mennher de Kempten,în Belgia, Claes Pietersz de Deventer şi Leon Mellema,în Olanda, Paeschier Goessens,în Germania,sînt nu numai autori de opere contabile apărute în secolul al XVI-lea ci şi profesori de contabilitate.

Cu toată importanţa acestor prime două izvoare, în răspîndirea cunoştinţelor de contabilitate în partidă dublă, în progresul înregistrat îndeosebi în planul tehnicii contabile, rolul hotărîtor l-a avut literatura contabilă a secolului.

Pînă la sfîrşitul secolului al XVI-lea, pe lîngă prelucrarea stilistică a normelor reţinute de Luca Paciolo pentru partida dublă,se aduc şi alte cîteva împliniri. Astfel, în problema sistematizării lucrărilor de încheiere a calculelor contabile se reuşeşte să se pună într-o funcţiune precisă contul"Bilanţ"şi să se determine funcţiunea conturilor, "Capital" şi "Profit şi Pierdere" similară cu cea din zilele noastre.

Aproape pînă la sfîrşitul secolului determinarea rezultatului financiar se făcea prin calcule distincte, deschise fiecărui lot de mărfuri cumpărate şi apoi revîndute sau pentru fiecare călătorie întreprinsă de o navă. Conturile folosite le-am putea defini ca fiind conturi de randament sau conturi operaţionale. Soldurile acestor conturi, reprezentînd rezultatul net se concentrau după caz în creditul sau debitul contului "Profit şi Pierderi". Dacă operaţiunea nu era încheiată soldul se prelua în contul Bilanţ.

Metoda presupune ca fiecare operaţie să fie suficient de importantă pentru a justifica urmărirea ei printr-un cont special.

La casele comerciale cu o mare diversitate de operaţii calculul rezultatelor prin conturi de randament era, în condiţiile metodei de mai sus, dificilă.

In aceste condiţii operaţiile mai puţin importante se grupară într-un cont intitulat în secolul al XVI-lea "Mărfuri diverse". In debit, acest cont primea loturile de mărfuri cumpărate, în credit, sumele încasate cu prilejul revînzării. După aceste consemnări, soldul contului reflecta valoarea de cumpărare a mărfurilor nevîndute precum şi rezultatul net al operaţiunilor încheiate. Pentru separarea acestuia din urmă trebuia să se procedeze la inventarierea stocului de mărfuri din depozit, să se evalueze la preţurile de cumpărare şi să se înscrie mărimea obţinută în creditul contului. Ceea ce mai rămînea în sold era rezultatul: profitul, dacă soldul era creditor; pierderea, dacă soldul era debitor. In acest context apăru şi se cristaliză ideea de inventar periodic şi ideia de exerciţiu,concepte operaţionale indispensabile metodologiei de stabilire a rezultatului prin exerciţiu. Procedura fu expusă de Pierre de Savonne în cea de a doua ediţie a lucrării sale(1581).

Demarajul lent în planul creativităţii se explica prin faptul că autorii secolului al XVI-lea şi chiar a celui următor nu aveau altă ambiţie decît aceea de a-i învăţa pe viitorii contabili mecanismul ţinerii registrelor, cel al deschiderii diverselor conturi, al stabilirii conturilor debitoare şi creditoare, procedeele de verificare a prelucrărilor, influenţa lui Luca Paciolo fiind determinantă şi sub aspectul direcţiilor de investigat.

OPrindu-ne asupra literaturii contabile apărută în acest secol vom reţine pentru fiecare ţară în parte autorii, lucrările şi contribuţiile avute de aceştia.

In Italia, primul succesor al lui Luca Paciolo a fost Giovanni Antonio Tagliente. In cele două lucrări apărute la Veneţia în 1525: "Luminario di Arithmetica libro ugnolo" şi "Luminario di Arithmetica libro doppio" autorul prezintă mecanismul partidei simple şi pe cel al partidei duble(numită de el "doppia scrittura"), fără a aduce vreo inovaţie în planul contabilităţii.

Incercarea de a ancora mai bine contabilitatea în rîndul ştiinţelor o întîlnim la Girolama Cardano. El rezervă în tratatul său "Practica Arithmetica", apărut la 1539 un capitol distinct contabilităţii pe care îl intitulează "De Ratione Librorum Tractandorum". Lucrarea este

scrisă în limba latină, limba ştiinţifică a epocii. El susţine necesitatea separării averii întreprinderii de averea peoprietarului considerînd că tot ce are prima i s-a remis acesteia prin proprietarul său. Ideea va fi reluată în secolul nostru şi va forma principiul de bază al "Geschäftstheoriei". La fel ca şi autorul german Henricus Grammateus, recomandă o formă a contului în care debitul este aşezat în dreapta iar creditul în stînga.

Sub titlul"Quaderno doppio col suo gionale novamente composto e diligentissime ordinato secondo il costume di Venetia", Domenico Manzoni publică, în 154o, o copie aproape fidelă a operei lui Paciolo, completată cu 3oo de exemple practice care alcătuiesc un ciclu complet de operaţiuni. Sub acelaşi titlu lucrarea se reeditâ şi în 1554. In 1556, 1573, 1574 apărură alte trei ediţii ale aceleaşi lucrări sub titlul puţin schimbat, "Libro mercantile ordinato col suo giornale i Alfabeto per tener conto doppio al modo di Venetia". Împarte conturile în conturi de persoane(partite vive) şi conturi de valori(cose morte).

O carte pur didactică scrisă la 1558 de Alvise Casanova - la cererea elevilor săi - este "Specchio Lucidissimo" Ea nu este decît o prelucrare a operei lui Paciolo şi Manzoni.

Observînd netăgăduitele foloase pe care contabilitatea în partidă dublă o putea aduce vieţii economice,începînd cu secolul al XVI-lea un număr însemnat de autori se străduiesc să demonstreze posibilitatea aplicării principiilor şi tehnicii sale şi în alte sfere decît comerţul.

In lucrarea, remarcabilă prin claritate şi ordinea sa, "Indirizzo degli economi osia ordinatissima instruttione de regolamente formare qualtunque scrittura in un Libro Doppio", călugărul benedictin Angelo Pietra adaptează tehnica contabilităţii comerciale la specificul abaţiilor şi tuturor instituţiilor neurmărind un scop lucrativ. După locul de aplicare, el distinge trei feluri de contabilităţi: bancară, comercială şi patrimonială. Angelo Pietra preconizează diviziunea memorialului după natura operaţiunilor (registre auxiliare) şi substituie contului Profit şi Pierdere mai multe calcule(după natura cheltuielilor şi a veniturilor). Este cel dintîi autor care recurge la conturile de previziune. Foloseşte pentru prima dată contul "Bilanţ de intrare"(deschidere).

Concentrarea către Atlantic a comerţului mondial intervenită la începutul secolului al XVI-lea făcu din Anvers cea mai mare piaţă comercială, un antrepozit natural al comerţului englez şi portughez. Extraordinara dezvoltare a negoţului avu drept corolar acţiunea de introducere a contabilităţii în partidă dublă în Belgia.

Jehan Ympyn Christoffel[1], Valentin Mennher de Kempton[2], Barthelemy de Renterghem[3], Martin van den Dijcke[4] sînt autorii de lucrări de contabilitate în partidă dublă editate în Anvers, în acest secol.

Apreciată după rezonanţa avută în epocă asupra contemporanilor, opera lui Jehan Ympyn se situează neîndoios în frunte. Scrisă în limba flamandă ea fu tradusă şi apăru în acelaşi an şi în limba franceză. Patru ani mai tîrziu şi şapte ani de la moartea autorului lucrarea se tipări şi în limba engleză, la Londra. Numele autorului nu fu însă menţionat în ediţia engleză.

1. Jehan Ympyn, Nieuwe Instructie ende bewijs der looffelijcher Costen des Rekemboeckse ende Rekeninghe te houdene nae die Italiaensche Maniere, Anvers, 1543.
2. Valentin Mennher, Practique briefve pour tenir livres de comptes a la guise et maniere Italiana, Anvers, 155o.
3. Barthélémy de Renterghem, Instruction nouvelle pour tenir le livre de comptes ou de raison ..., Anvers, 1592.
4. Martin van den Dijche, Claer ende cont bewijs om te leenen Boeckhouden naede maniere van Italien, Anvers, 1598.

Lucrarea lui Jehan Ympyn are ca sursă de inspiraţie operele lui L. Paciolo, ale lui Tagliente şi a altor cîţiva autori italieni şi germani nemenţionaţi de el. Se îmbină în această lucrare teoria cea mai bună cu experienţa proprie de om de afaceri.

Expunerea este mult mai didactică şi mai clară ca la Luca Paciolo, iar partea practică reprezintă o adevărată monografie. Aceasta explică pe lîngă larga ei audienţă în cercurile de afaceri şi traducerea în cele două limbi: franceza şi engleza. Pentru a doua jumătate a secolului al XVI-lea este opera care are meritul principal în răspîndirea contabilităţii în partidă dublă în ţările Europei occidentale, ţări care se găseau în fruntea mişcării de expansiune comercială. Reţinem ca o particularitate faptul că în coloanele de sume J.Ympyn utiliza încă cifrele romane.

Deşi în Ţările de jos tratatul lui Valentin Mennher de Kempten - scris şi sub influenţa şcolii germane de contabilitate-nu are mari rezonanţe, omul şi opera sînt reţinute de istoria contabilităţii datorită contribuţiei pe care au avut-o la răspîndirea cunoştinţelor de contabilitate în partidă dublă în Spania, unde ea a fost tradusă în castiliană în 1564. Capitolul rezervat contabilităţii fu editat aici şi separat în 1565 sub titlul:"Compendio y breve Instruction per tener libros de Cuenta, Deudas y de Mercadura" . Noutatea în acest tratat constă în faptul că Mennher renunţă la maniera personificării atunci cînd vrea să stabilească corespondenţa conturilor, înlocuindu-o cu un demers inductiv realizat la nivel de genuri de operaţii.

Alţi doi profesori din Ţările de Jos: Mellema şi Martin van den Dijcke vor urma exemplul lui Mennher în stabilirea corespondenţei conturilor. In opera lui Martin van den Dijcke găsim pentru prima dată un cont colectiv "Mărfuri generale".

Lucrarea lui Barthélémy, apărută în franceză recomanda o cît mai mare concizie în formularea articolelor contabile. Găsim aici şi o primă etapă în fundamentarea metodei globale de determinare a rezultatelor(metoda prin exeercitiu).

Spre sfîrşitul secolului al XVI-lea pe lista autorilor de lucrări de contabilitate apărute: în Olanda se pot înscrie: Claes Pietersz de Deventer(Nicolaus Petri Daventriensis)[1], Bartholomeus Cloot[2], Léon Mellema[3] şi Zacharie van Hoorebeke[4].

Lucrarea lui Nicolaus Petri Daventriensis cunoaşte 5 ediţii, ultima în 1635. A fost şef de şcoală în Amsterdam. Două mari inovaţii în tehnica contabilă i le datorăm acestui autor. In primul rînd, înlocuieşte înregistrarea nediferenţiată a operaţiilor în ordinea în care au avut ele loc cu o grupare prealabilă a acestora după natura lor, urmată abia după aceea de înregistrare. Autorul olandez deveni astfel un precursor al centralizării.

In al doilea rînd, el introduce un registru de cheltuieli al cărui total lunar era transferat în jurnal. Claes Pietersz de Deventer a formulat în mod riguros regulile de urmat pentru stabilirea la finele exerciţiului a unui bilanţ fondat pe inventar şi pe reevaluarea bunurilor existente, influenţîndu-l pe Leon Mellema. Mellema recomanda soldarea conturilor la finele exerciţiului prin Balanţa de ieşire, exact cum se face în zilele noastre.

1 - Claes Pietersz de Deventer, Practique om te lereren rekenen cijpheren ende Boeckhouden, Amsterdam, 1581.

2 - Bartholomeus Cloot, Corte Maniere ende Stijh om Boeck te houden om de Italiaensche wijze ende maniere, Delft, 1582.

3 - Léon Mellema, Boeckhouder na de conste van Italien met twe partyen als de Debiteur ende Crediteur, Amsterdam, 1590.

4 - Zacharie van Hoorebeke, L'art de tenir de comptes ou de raison contenant train de marchandises par divers pais et villes capitales de l'Europe, Middelburg. 1599.

Bartolomeus Cleot se manifestă ca un discipol al lui Valentin Mennher. El renunţă la folosirea cuvintelor "ascre", "Prin" şi "La", concluzia analizei prezentîndu-se la el astfel:" acest cont este debitor", "acest cont este creditor".

După Italia şi Ţările de Jos Germania este aceea care în secolul al XVI-lea producea cele mai multe lucrări de contabilitate.

Cu toate că încă din secolul al XV-lea se stabiliseră relaţii comerciale între oraşele-cetăţi: Nürnberg, Augsburg, Ulm, etc. şi oraşele din Nordul Italiei, iar tinerii germani care se dedicau comerţului aveau obiceiul să facă un stagiu, într-o casă de comerţ sau o bancă şi să frecventeze faimoasele şcoli d'abaco, totuşi, primii autori contabili par a nu fi înţeles mecanismul şi spiritul sistemului veneţian[x].

Aceasta se explică prin faptul că primii autori erau profesori de şcoală care nu fuseseră niciodată în Italia şi nu cunoşteau în mod temeinic partida dublă italiană. Răspîndirii contabilităţii duble i se opunea şi tradiţia germană în materie de contabilitate. Heinrich Schreiber (zis Scriptor sau Grammateus)[1], Johann Gotlieb[2], Erhardt von Ellenbogen[3], Wolffgang Schweiker[4], Sebastian Gammersfelder[5], Passchier Goessens[6] sînt autorii reprezentativi ai acestui secol.

Heinrich Schreiber încearcă fără a putea evita zone de ambiguitate să ataşeze "sistemului factorial" de contabilitate de tip german, elemente de contabilitate în partidă dublă.

Beneficiind de o cunoaştere practică a contabilităţii Juhann Gotlieb, negustor în Nürnberg, deşi descrie aceeaşi metodă ca şi Grammateus, o face mult mai bine ca acesta.

Cel care a introdus cu adevărat partida dublă în Germania a fost Wolffgang Schweicker. Pentru Germania el are aceeaşi importanţă ca şi aceea a lui Johan Ympyn pentru Europa Occidentală. La fel ca şi Manzoni, sub a cărui influenţă se află, autorul german creează la sfîrşitul maestrului un "repertoriu" în care sînt consemnate, în ordine alfabetică, toate conturile.

Sebastian Gammersfelder trebuie remarcat ca urmare a faptului că a ştiut să degajeze reguli pozitive de stabilire a corespondenţei conturilor pe care le-a prezentat în lucrarea sa.

---

x - Economistul Walter Eucken nu ezita să afirme, în 1950, că dacă Germania oraşelor Hänsei ratează înflorirea ei în secolul al XVI-lea motivul este că n-a adoptat doppelte Buchhaltung, care apare, în acelaşi timp cu prosperitatea, în cărţile de conturi ale negustorilor din Augsburg(Cf. Fernand Brandel, Jocurile schimbului, vol. II, Bucureşti, Editura Meridiane, 1985, p.271).

1 - Heinrich Schreiber, Rechenbüchlin, Künslich, behend und gewiss, auf alle Kauffmenschafft gericht, Viena, 1518, Erfurt, 1523.

2 - Johann Gottlieb - Ein Teutschverstending Buchhalter für Herren oder Gesellschaffter etc.,... Nürnberg, 1531.
- Buchhalter, zwey künstiche und vestendige Buchhalten, 1546.

3 - Erhardt von Ellenbogen, Buchhalter auf Preussiche müntze und gewicht ..., Wittenberg, 1537.

4 - Volffgang Schweiker, Zwifach Buchhalter, samt seine Giornal auch Rechnung ..., Veneţia, 1549.

5 - Sebastian Gammersfelder, Buchhalter durch zwei Bücher nach Italianisches Art und Weise, Dantzig, 1552.

6 - Passchier Goessens, Buchhalter fein Kurz zusammen gefases und Begriffen nach Arth und Weize der Italianner etc., Hamburg, 1594.

La sfîrşitul secolului al XVI-lea, exact la împlinirea unui secol de la tipărirea celei dintîi cărţi de contabilitate în partidă dublă, vedea lumina tiparului lucrarea lui Paschier Goessens în care conturile "Capital", "Bilanţ" şi "Profit şi pierdere" apăreau cu funcţii identice cu cele rezervate lor în zilele noastre.

Anglia şi-a descoperit vocaţia comercială mai tîrziu. Aşa se face că din comerţul britanic străinii au fost eliminaţi abia din secolul al XV-lea. Cînd în a doua jumătate a secolului al XVI-lea iau fiinţă marile companii, britanicii devin parteneri redutabili şi în comerţul maritim.

Întîrzierea în dezvoltarea economică explică de ce în Marea Britanie contabilitatea ştiinţifică s-a dezvoltat relativ tîrziu.

Pentru secolul al XVI-lea la lucrările semnate de Hugh Oldcastle[1], James Peele[2], John Mellis[3] trebuie adăugată şi traducerea din 1547 a lucrării lui Jehan Ympyn.

Cu unele mici omisiuni Hugh Oldcastle, prin intermediul căruia se introduce în Anglia contabilitatea în partida dublă, nu face altceva decît să traducă în engleză tratatul lui Luca Paciolo. Tot din autorii italieni se inspiră şi James Peele în cele două lucrări ale sale. În ce priveşte pe John Mellis aceasta nu face altceva decît o completare cu modelele de Inventar, Jurnal şi Carte Mare a ediţiei din 1543 a operei lui Hugh Oldcastle.

Şi pe pămîntul Franţei cartea de contabilitate se tipăreşte relativ tîrziu şi literatura contabilă a secolului al XVI-lea francez a rămas foarte săracă. Se explică această rămînere în urmă prin părerea proastă asupra negoţului ce domina pînă la Colbert într-o ţară în care singura societate care interesa într-adevăr era aristocraţia şi clerul înalt.

Aşa se face că abia la 1567[x] se publică la Lyon prima carte de contabilitate a unui autor francez. Autorul ei, Pierre de Savonne (zis Talon) o va intitula "Instruction et maniere de tenir livres de raison et de comptes par parties doubles". Pînă la 1614 ea va mai fi revăzută şi completată de către autor, cu prilejul fiecăruia din cele patru reeditări. Pentru secolul al XVI-lea Pierre de Savonne va fi singurul autor de marcă francez îndeplinind în patria lui un rol comparabil cu cel al lui Luca Paciolo pentru Italia ori a lui Jehan Ympyn pentru Ţările de Jos[xx].

Din seria inovaţiilor pe care le aduce Pierre de Savonne reţinem că el preconiza utilizarea Jurnalelor multiple prin care se realiza descentralizarea şi diviziunea muncii contabile.

x - Aceasta nu înseamnă că pînă la această dată contabilitatea în partidă dublă era necunoscută în cercurile de afaceri franceze. În Franţa circula încă de la 1543 ediţia în franceză a lucrării lui Jehan Ympyn.

xx - Pentru acest secol mai pot fi amintiţi: Martin Fustel cu "L'arithmétique abrégée... avec une briefue instruction pour secrettement escrire et tenir livres de raison (chapitre: L'enseignement succinct et familier pour seurement tenir livres de raison" apărută în 1588 şi Turquet de Mayerne cu o lucrare din 1599. Acesta din urmă scrie, ca de altfel şi Paciolo, ca ţinerea obligatorie a contabilităţii să se facă sub formă de jurnal parafat.

1 - Hugh Oldcastle, A profitable Treatyce called the Instrument or Boke to learne to knowe the good order of the kepyng of the famouse reconynge, caled in Latyn, Dare and Habere, an in Englyshe, Debitor and Creditor, Londra, 1543.

2 - James Peele, Maner & fours how to kepe a perfecte reconyng after the order of the most worthie and notable accompte of Debiteour and Creditour, London, 1553.

Idem - The patheway to perfectness in the accomptes of debiteur & Creditour, London, 1569.

3 - John Mellis, A briefe instruction and maner how to keepe bockes of Accompts after the of Debitor and Creditor & as well for proper Accompts partible, etc. By the three bookes named the Memorial, Journall & Leager, etc., London, 1588.

La sfîrşitul secolului al XVI-lea, exact la împlinirea unui secol de la tipărirea celei dintîi cărţi de contabilitate în partidă dublă, vedea lumina tiparului lucrarea lui Paschier Goessens în care conturile "Capital", "Bilanţ" şi "Profit şi pierdere" apăreau cu funcţii identice cu cele rezervate lor în zilele noastre.

Anglia şi-a descoperit vocaţia comercială mai tîrziu. Aşa se face că din comerţul britanic străinii au fost eliminaţi abia din secolul al XV-lea. Cînd în a doua jumătate a secolului al XVI-lea iau fiinţă marile companii, britanicii devin parteneri redutabili şi în comerţul maritim.

Întîrzierea în dezvoltarea economică explică de ce în Marea Britanie contabilitatea ştiinţifică s-a dezvoltat relativ tîrziu.

Pentru secolul al XVI-lea la lucrările semnate de Hugh Oldcastle[1], James Peele[2], John Mellis[3] trebuie adăugată şi traducerea din 1547 a lucrării lui Jehan Ympyn.

Cu unele mici omisiuni Hugh Oldcastle, prin intermediul căruia se introduce în Anglia contabilitatea în partida dublă, nu face altceva decît să traducă în engleză tratatul lui Luca Paciolo. Tot din autorii italieni se inspiră şi James Peele în cele două lucrări ale sale. În ce priveşte pe John Mellis acesta nu face altceva decît o completare cu modele de Inventar, Jurnal şi Carte Mare a ediţiei din 1543 a operei lui Hugh Oldcastle.

Şi pe pămîntul Franţei cartea de contabilitate se tipăreşte relativ tîrziu şi literatura contabilă a secolului al XVI-lea francez a rămas foarte săracă. Se explică această rămînere în urmă prin părerea proastă asupra negoţului ce domina pînă la Colbert într-o ţară în care singura societate care interesa într-adevăr era aristocraţia şi clerul înalt.

Aşa se face că abia la 1567[x] se publică la Lyon prima carte de contabilitate a unui autor francez. Autorul ei, Pierre de Savonne (zis Talon) o va intitula "Instruction et maniere de tenir livres de raison et de comptes par parties doubles". Pînă la 1614 ea va mai fi revăzută şi completată de către autor, cu prilejul fiecăruia din cele patru reeditări. Pentru secolul al XVI-lea Pierre de Savonne va fi singurul autor de marcă francez îndeplinind în patria lui un rol comparabil cu cel al lui Luca Paciolo pentru Italia ori a lui Jehan Ympyn pentru Ţările de Jos[xx].

Din seria inovaţiilor pe care le aduce Pierre de Savonne reţinem că el preconiza utilizarea Jurnalelor multiple în care se realiza descentralizarea şi diviziunea muncii contabile.

---

x - Aceasta nu înseamnă că pînă la această dată contabilitatea în partidă dublă era necunoscută în cercurile de afaceri franceze. În Franţa circula încă de la 1543 ediţia în franceză a lucrării lui Jehan Ympyn.

xx - Pentru acest secol mai pot fi amintiţi: Martin Kustel cu "L'arithmétique abrégée... avec une briefue instruction pour secrettement escrire et tenir livres de raison (chapitre: L'enseignement succinct et familier pour seurement tenir livres de raison" apărută în 1589 şi Turquet de Mayerne cu o lucrare din 1599. Acesta din urmă recomanda, ca de altfel şi Paciolo, ca ţinerea obligatorie a contabilităţii să se facă sub formă de jurnal parafat.

1 - Hugh Oldcastle, A profitable Treatyce called the Instrument or Boke to learne to knowe the good order of the kepyng of the famouse reconynge, caled in Latyn, Dare and Habere, an in Englyshe, Debitor and Creditor, Londra, 1543.

2 - James Peele, Maner & fours how to kepe a perfecte reconyng after the order of the most worthie and notable accompte of Debiteur and Creditour, London, 1553.

Idem - The patheway to perfectness in the accomptes of debiteur & Creditour, London, 1569.

3 - John Mellis, A briefe instruction and maner how to keepe bookes of Accompts after the of Debitor and Creditor & as well for proper Accompts partible, etc. By the three bookes named the Memorial, Journall & Leager, etc., London, 1588.

Spania păşi şi ea în rîndul ţărilor producătoare de literatură contabilă. La Mallorca, Jean Ventallol publică, în 1531, lucrarea "Practica Mercantivel" iar la 1564, Antiche Rocha di Girone traduse în castiliană lucrarea de aritmetică şi geometrie a lui Mennher.

Un an mai tîrziu, capitolul de contabilitate din această lucrare se tipăreşte la Barcelona ca lucrare independentă, sub titlul: "Compendio y breve instruction per tener libros de Cuenta Deudas y de Mercadurs".

1.2. Amploarea literaturii contabile în secolul al XVII-lea.

Cu Simon Stevin zis Simon de Bruges(1548-1620) se intră în perioada modernă a contabilităţii. Căci, de la apariţia în 1608 a lucrării sale în 5 volume: "Wiscontige Gedachtenissen" luară sfîrşit stîngăciile şi tatonările care duceau la o structură aproximativă a partidei duble. Lucrarea lui Simon Stevin , cu o gamă largă de subiecte(matematică, cosmografie, geometrie, optică etc.) cunoscu în acelaşi an o versiune latină: "Hypomnemata Mathematica" şi una franceză: "Mémories Mathematiques". Partea a doua a volumului al V-lea, rezervată contabilităţii, are în versiunea franceză titlul: "Livre De Compte De Prince A La Maniére D'Italie, En Domaine Et Finance Extraordinaire, Estent aux memoires Mathématiques la deuxiéme partie des meslanges, Contenent ce en quoy s'est exercé Le tres-illustre, tres-excellent Prince et Seigneur Maurice, Prince d'Orange, Comte de Nassau ...".

Alura operei lui Simon Stevin aminteşte încă pe cea a lui Luca Paciolo. Pentru autorul belgian contabilitatea este o artă liberală, un instrument de gestiune raţională şi de control. Maniera personificării conturilor este considerată de el ca absurdă şi, în consecinţă, renunţă la ea. Este primul autor care s-a consacrat contabilităţii publice. Personalitate ştiinţifică puternică(în special în domeniul matematicii şi fizicii) el are o deosebită influenţă asupra contemporanilor săi în tot secolul al XVII-lea.

Locul şi timpul de înviorare a activităţii ştiinţifice în contabilitate nu sînt cîtuşi de puţin întîmplătoare; epocile de înflorire coincid, de regulă, cu perioadele de intensă activitate economică, iar atunci cînd aceasta din urmă se restrînge, chiar şi tradiţia cea mai puternică nu se poate opune mult timp declinului. Aşa este în acest secol situaţia Italiei, intrată din secolul trecut în regres economic, unde, după 1655, nu vom mai întîlni, pentru mult timp o literatură competitivă.

Simon Grisogono[1], Giovanni Antonio Maschetti[2], Ludovico Flori[3], Giovanni Domenico Peri[4] şi Bastiano Venturi[5] sînt autorii

1- Simon Grisogono, Mercante arricchito del perfetto Quaderniere ovvero specchio lucicissimo nel quale si scopre ogni questione che desiderar si possa per Venetia 1609 imporare perfettamente a tenere libro doppio ecc. con tretratati i quali insegniano a formare qualsiveglio partita in occasione del negozio a carro publice e privato; e cui desidera pervenire al grado di Ragionata di questa serenissima Republica di Venetia.

2- Giovanni Antonio Moschetti, Dell' Universal Trattato di libri doppi, Venetia, 1610.

3- Ludovico Flori, Trattato del modo di tenere il libro doppio domestico col suo exemplare, Palermo, 1636.

4- Giovanni Domenico Peri, Il Negociante(chapitre: Della Scrittura Mercantile, Genova, 1638.

5- Bastiano Venturi, Della scrittura conteggiante di possesioni, Florenţa, 1655.

italieni care aduc încă împliniri în domeniul contabilităţii în acest secol, după care va începe declinul. Andrea Zambelli care va publica în 1681 lucrarea:"Mercantesche dichiarazioni della scrittura doppia" nu va mai aduce nimic nou.

Simon Grisogono scrie sub influenţa lui Casanova. El adoptă în Jurnal forme de azi a titlului articolului contabil renunţînd la expresia "Prin" şi păstrînd doar pe "La" (Ex. Magazin la Casa).

Giovanni Antonio Moschetti se ocupă de conturile "Capital" şi "Profituri şi Pierderi" ajungînd la concluzia că natura substanţei lor este aceeaşi. Stabileşte, de asemenea, o distincţie între faptele permutative şi faptele modificative. Ideea va fi reluată şi dezvoltată în secolul al XIX-lea în cadrul teoriei logismografice de către Giuseppe Cerboni. Moschetti este primul autor care acordă o mai mare importanţă contabilităţii industriale.

După Federigo Melis[1], lucrarea lui Ludovico Flori este cea mai valoroasă operă anterioară secolului al XVIII-lea. Intradevăr precizia definiţiilor sale îl apropie de autorii moderni. Ludovico Flori descrie aplicarea partidei duble la administrarea unei case religioase. El introduce în Italia "articolele compuse" pe care le-am întîlnit folosite şi de către Mennher de Kempten şi Simon Stevin.

De numele lui Giovanni Domenico Peri se leagă folosirea, pentru prima dată,a termenului "azienda". Formele Jurnalului şi Cărţii Mari din lucrarea lui sînt diferite de cele veneţiene, apropiindu-se mai mult de modelele toscane.

Seful unei şcoli de gîndire în Italia secolului al XVII-lea este Bastiano Venturi. El imprimă studiului contabilităţii o nouă orientare. Prin intermediul contabilităţii, autorul italian urmăreşte să faciliteze obţinerea unui maximum de randament pentru fiecare din părţile patrimoniului aziendei, administrarea lor cu minimum de cheltuieli posibile. Dominat de ideea de control Bastiano Venturi încearcă o fundamentare precisă a competenţei şi responsabilităţii fiecărui agent al aziendei, căruia i s-a încredinţat o parte a gestiunii şi administrării. Adoptă în acest context teoria personalistă a conturilor. A pus aşadar, cu două secole şi jumătate înainte de a o face H.Fayol, primele fundamente ale doctrinei administrative.

Aspectele particulare ale operei sale fiind dezvoltate de către alţi autori îl transformară pe Bastiano Venturi în şeful unei şcoli de gîndire în contabilitate "şcoala florentină".

Germania aflată şi ea în declin economic are în secolul al XVII-lea o literatură contabilă comparativ mult mai săracă cantitativ şi calitativ decît se prezenta situaţia ei în secolul precedent. Doar două nume: Nicolaus Wolff şi Georg Nicolaus Schortz pot fi reţinute ca avînd o oarecare importanţă. Primul publica la 1610 lucrarea "Kurtz doch gründliche und einer ordentlichen Rechten Buchhaltens". Cel de al doilea, George Nicolaus Schertz, publică la 1695 lucrarea: Nutzbare Richtschnur der löblichen Kauffmannschaft" în care se dovedi mai modern decît autorii englezi, adoptînd mai multe registre speciale şi recomandînd întocmirea regulată a balanţei de verificare.

In secolul al XVII-lea activitatea economică se deplasează din ce în ce mai mult spre Nord-Vest. La Geneva, mai veche, se vor adăuga Amsterdamul, Londra, Nantes, Bordeaux şi Lyon care vor alcătui în acest secol "hexagonul marilor afaceri". Olanda ajunge cea mai mare putere financiară a Europei. Cu toate acestea, dintre toţi autorii olandezi ai acestui secol doar Abraham de Graaf merită a fi reţinut. El publică, în 1688, la Amsterdam lucrarea "Instructie van het Italiaens Boeckhouden". Lucrarea se reedită mereu pînă la 1815 şi cunoscu în 1718 şi o versiune franceză.

---

1 - Melis, Federigo, Storia della ragioneria, Bologna, Cesare Zuffi 1950, p.682.

Abraham de Graaf adoptă clasificarea conturilor în: (a) conturile patronului; (b) conturile terţilor şi (c) conturile de valori. Jules Sobry reproşează autorului insuficienta fundamentare a încadrării diverselor conturi în subdiviziunile acestei clasificări.

Pentru stabilirea conturilor corespondente, De Graaf se serveşte de două perechi de întrebări: "cine primeşte" şi "cine dă" - în cazul conturilor de terţi - şi "ce primesc" şi "ce dau" - în cazul conturilor de valori.

In Marea Britanie apar în acest secol mult mai multe manuale de contabilitate decît în secolul trecut dar nivelul lor va fi încă mediocru.

Astfel, sub influenţa lui Manzoni îşi publică la 1632, Carpenter lucrarea sa "A most excellent instruction for keeping merchants bookes of accounts". Patru ani mai tîrziu, Richard Dafforne - care trăise mulţi ani la Amsterdam- dorind să familiarizeze cercurile comerciale cu metodele contabile practicate în Ţările de Jos tipări sub titlul "The Merchant's Mirrour or Directions for the perfect ordening and keeping of his accounts; framed by way of Debiter and Creditor after the(so termed) Italian manner; containing 25o rare questions, etc.", lucrarea sa care deşi nu aduse nimic nou în planul inovaţiilor cunoscu totuşi mai multe ediţii.

In deceniul al şaptelea Abraham Liset publică "Amphitalami, or the accomptants closet"(166o) iar John Collins lucrarea "An introduction to merchants accounts"(1664) în care se ocupă şi de contabilitatea agricolă.

La 1683, Clinson tipări "L'Idea Rationaria or the perfect accomptant" o copie aproape fidelă a operelor vechilor italieni.

La influenţa hotărîtoare a vieţii economice asupra stimulării interesului pentru dezvoltarea literaturii contabile s-au adăugat în Franţa şi factori de altă natură. Un asemenea factor l-a constituit "Ordonanţa de comerţ" dată de ministrul de finanţe a lui Ludovic al XIV-lea, Jean Baptiste Colbert. Prin această Ordonanţă " se reglementă ţinerea regulată a registrelor de către comercianţii "en gross" şi "en detail" şi se accentuă interesul pentru cartea contabilă[x].

Ca urmare, numărul cărţilor de contabilitate spori , gradul de elaborare ştiinţifică se ridică şi literatura contabilă franceză din ultimul sfert de veac se situă la nivelul celor mai bune creaţii ale genului din această perioadă.

Jacques Savary fu autorul care participă la redactarea Noului Cod Comercial al lui Colbert, deseori denumit şi "Codul lui Savary". Sub patronajul lui Colbert el publică în 1675 lucrarea cu titlul "Le Parfait Negociant ou Instruction générale pour ce qui regarde le commerce des marchandises de France et des pays étranges etc...".

Pînă în 1721 lucrarea lui cunoscu opt ediţii fiind tradusă în engleză, germană, flemandă şi italiană. Opera se apropie în mod particular de comerţul cu ridicata pe care-l practicase şi el. Distinge în cadrul contabilităţii o latură teoretică sau ştiinţifică şi o alta practică, cea a ţinerii registrelor.

Din ordinul lui Colbert şi sub protecţia acestuia, Claude Irson publică în 1678 lucrarea:"Méthode pour bien dresser toutes sortes de comptes à parties doubles par debit et credit, et par recettes et depenses, établie sur des regles generales et particulieres tirées des lois et des ordonnances de l'autorité des docteurs et des usages composé de l'ordre de Monseigneur Colbert".

---

x - Cu rezonanţe pe termen lung se va manifesta şi inventarea în 1642, de către Blaise Pascal a primei maşini de calculat care va modifica în timp fizionomia exterioară a contabilităţii.

Pentru reflectarea cronologică el recomandă trei jurnale: Jurnalul de casierie, Jurnalul de cumpărări şi Jurnalul de vînzări. Pentru închiderea perioadei Claud. Irsen preconizează formularea şi în jurnal a unui articol prin care fu pus în funcţiune contul Bilanţ de ieşire, considerînd această manieră ca o precauţie indispensabilă în vederea controlării înregistrărilor. De asemenea, pentru prima dată determinarea profiturilor şi a pierderilor determină naştere unor înregistrări în jurnal, la finele exerciţiului. Tot el foloseşte primul termenul de "bilanţ" în locul celui de "balanţă de închidere".

Mathieu de la Porte este autorul care, mai mult decît Stevin şi alţii i-a dat contabilităţii forma clasică pe care i-o cunoaştem noi astăzi. Influenţa lui se resimte în Franţa şi Italia. La 1685 el publică: "Le Guide des Négociants & Teneurs de Livres ... contenant environ trois cents questions avec leur solutions et reponses". Ediţiile acestei cărţi sînt foarte numeroase şi se semnalează pînă în 1792. Cea mai cunoscută e cea din 1712 care apare sub titlul: "La Science des Négociants et des teneurs de livres" apărută la Lyon şi Paris.

Mathieu de la Porte formulează principiul personificării morale a casei, prefigurînd "Geschaftstheoria". Clasifică conturile în trei grupe: conturi de proprietar sau conturi de efecte economice (Capital, profit şi pierdere, Cheltuieli generale); conturi de lucruri şi efecte sau conturi de efecte specifice (Casa, Mărfuri, Efecte de primit, Efecte de plătit) şi conturi de persoane (de corespondenţi) sau conturi de efecte juridice (Debitori, Creditori).

Este o clasificare fundamentată pe subiectul conturilor. Mathieu de la Porte este strămoşul sistemului centralizator şi unul dintre ultimii autori care-l citează pe Luca Paciole. In aplicaţiile lui se întîlnesc şi două conturi colective: "Debitori diverşi" şi "Creanţieri diverşi" folosite pentru corespondenţii cu care se făceau afaceri trecătoare.

In acest secol apare în Suedia cea mai veche carte de contabilitate apărută aici. Il avem în vedere pe Merschidt Cyriacus care la 1669 publică lucrarea: "Instruction über das itallienischen Buchhaltens".

1.3. Contabilitatea în secolul al XVIII-lea.

Prin numărul şi calitatea literaturii contabile, prin influenţa pe care o avură autorii lor asupra dezvoltării gîndirii contabile, Franţa se situă, în acest secol, incontestabil în frunte.

Din opere ca cea a lui Samuel Ricard, Bertrand - Francois Barrême, Edmond Degranges de Rancy vor continua să se inspire o întreagă pleiadă de autori de pînă la sfîrşitul secolului al XIX-lea x.

Samuel Ricard cu lucrarea: "L'art de bien tenir les livres de comptes en parties doubles, A l'italienne etc." apărută, în 1709, la Amsterdam deschide seria marilor autori francezi din acest secol.

Samuel Ricard se opreşte asupra unui mare număr de registre ajutătoare (registrul de casă, registrul de bancă, registrul de recepţii şi vînzări de mărfuri, registrul de conturi curente, registrul de cheltuieli etc.). Recomandă ca evaluarea în inventar a mărfurilor să se facă la costul lor. In vederea evitării repetiţiilor el preconizează articolele recapitulative.

Lucrarea principală în domeniul contabilităţii, scrisă de Bertrand- Francois Barrême, apăru în 1721, la Paris (după moartea autorului) sub titlul: "Traité des parties doubles, ou méthode aisée

---

x - Sînt şi alţi autori francezi ai acestui secol: Desaguliere cu lucrarea "Nouvelle Instruction" apărută la Amsterdam în 1721, Pierre Giraudeau cu "L'art de tenir les livres en parties doubles" apărută în 1745; Harrey (1746) şi Perrache (1748) cu cîte un manual.

pour apprendre à tenir en partie doubles les livres du commerce et des finances; avec un traité de finance. Ce livre peut être utile aux négociants, aux banquiers, aux financiers et même aux magistrats ...". La fel ca şi Simon Stevin susţine şi el introducerea partidei duble în contabilizarea finanţelor publice. Clasificarea conturilor în: conturi generale(adică conturile deschise negustorului căruia-i aparţin registrele) şi conturi particulare(adică conturile deschise corespondenţilor) va influenţa pînă la sfîrşitul secolului al XIX-lea pe mulţi autori. Preconizează primul "bilanţ în aer"(bilan en l'air) în care vedea un calcul independent, întocmit înaintea efectuării inventarierii, cu misiunea de a descoperi erorile.

Cel care a cristalizat gîndirea contabilă în Franţa pentru multe decade a fost Edmond Degranges de Rancy. Acesta,la 1795,publică lucrarea "La tenue des livres rendue facile". Lucrarea cunoscu în timpul vieţii sale alte 9 editări. Prin grija fiului său i-au urmat încă 3o de ediţii fiind tradusă în multe limbi. A fost membru al Societăţii Academice de Stiinţe din Paris. In contabilitate el văzu numai o tehnică.

Inspirîndu-se din clasificarea lui Barrème Degranges restrînge numărul conturilor generale la cinci: Casa, Mărfuri generale, Efecte de primit, Efecte de plătit şi Pierderi şi profituri. Din această cauză el va fi numit şi părintele "cincicontiştilor". Conturile Capital şi Bilanţ apăreau la el ca subdiviziuni ale conturilor generale. Reuşi în felul acesta să dea o mare concizie expunerii sistemului partidei duble şi să inventeze o metodă de tehnică contabilă prin coloane: metoda Jurnal - cartea mare(impropriu numită uneori "metoda americană") în care elementele jurnalului sînt îngemănate cu cele ale cărţii mari într-un singur registru. In 18o4 metoda jurnal - cartea mare apăru sub forma unei broşuri de 46 pagini, ca supliment la lucrarea sa:"Tenue des livres rendue facile ou nouvelle méthode à l'usage des personnes destinées ou commerce, comprenant trois méthodes: l'une pour simplitier la balance generale, l' autre pour tenir les livres en doubles parties par le moyen d'un seul registre dont tous les comptes balancent journellement; et la dernière en un supplement separe pour tenir les comptes de banque en participation".

Degranges a făcut şcoală şi tot secolul al XIX-lea a fost dominat de concepţiile şi dezvoltările metodei sale.

Cu toată decăderea în care se găsea mişcarea contabilă italiană în secolul al XVIII-lea, totuşi cîteva nume şi lucrări pot fi reţinute ca fiind de prima mărime.

Tommaso Domenico[1] încearcă o explicaţie a dublei înregistrări.

Raffaello Secchioni este autorul de numele căruia se leagă, la mijlocul secolului, ultima lucrare elaborată în cadrul şcolii florentine[2].

O bună lucrare publică Pietro Paolo Scali la 1755[3]. Cu ea se introduce expresia "partida dublă". Se inspiră din clasificarea conturilor lui Mathieu de la Porte distingînd:(a) conturi proprii(Capital, Cheltuieli pentru mărfuri, etc.); (b) conturi de efecte în natură(Casa, Mărfuri, etc.) şi (c) conturi de corespondenţi(Bilete, Obligaţii de primit, Bilete de plătit, etc.). Autorul tratează pentru prima dată modul de înregistrare a operaţiilor de asigurare în contabilitatea asigurătorului.

Un alt autor italian, Giuseppe Forni, demonstrează la 179o, în lucrarea "Trattato teorico - pratico della vera Scrittura Doppia con suo exemplare"(Pavia) raporturile existente între conturi, slujindu-se în acest scop de formule algebrice. In secolul următor el va publica încă o lucrare de contabilitate[4]. Metoda matematică folosită de Forni va fi

1 - Tommaso Domenico, L'Idea della scritturale, ovvero Trattato della Scrittura doppia, Napoli, 1751.

2- Raffaello Secchioni, Scrittura di possessioni per bilancio.

3- Pietro Paolo Scali, Trattato del modo di tenere la scrittura dei mercanti a partite doppio cioe all'italiana e descrizzione del bilancio della prima e della seconda ragione.

4- Giuseppe Forni, Corso d'istruzioni relative alla militazione della professione di ragioniere, 1814.

reluată şi examinată la sfîrşitul secolului al XIX-lea de către Rossi în lucrarea "Theoria matematica de la scrittura doppia".

In Anglia, deşi apar mai multe lucrări decît în ţări cu mai vechi tradiţii, totuşi ele sînt încă mediocre[x].

Aşa se explică de ce lucrarea unui autor susţinînd partida simplă, Eduard Thomas Jones, purtînd titlul "Jones'Englisch System of Book - Keeping by single or double entry, in wich it is impossible for an error of the most triffling amount to be passed unnoticed ..."(1796) are aici un aşa de mare succes. Invenţia lui Jones "Jones'Englisch Book- keeping" nu este altceva decît sistemul Jurnal- Cartea Mare a lui Edmond Degranges aplicat însă partidei simple.

Samuel Friedrick Helwigs[1] şi I.M. Stricker[2] publică, în secolul al XVIII-lea,lucrări de contabilitate în limba germană.

In şcoala "lombardo- austriacă" începe în acest secol, studierea ştiinţifică a ţinerii conturilor de finanţe publice. Se contabilizează veniturile - după sursele lor şi cheltuielile - după destinaţia lor.

Puechenberg, şeful contabilităţii Camerei Imperiale de Contabilitate înfiinţată de Maria Tereza în 1760, publică lucrarea:"Einleitung zu einem verbesserten Kameral- Rechnungsfusse"(Viena, 1762).

G.C.Heyne[3], T.G.Flügel[4] şi G. Brandt[5], M.I. Ressler[6] publică în acest secol literatura contabilă pentru mediul austro-german.

Majoritatea lucrărilor publicate în Suedia în acest secol se referă la sectorul industrial[xx].

Începînd cu acest secol se dezvoltă o literatură contabilă şi în SUA. In 1778, W. Jackson publică cartea: "Book- keeping in the true italian form of debitor ond creditor by double entry". O lucrare apreciată, în special în ce priveşte partea aplicativă, este aceea elaborată de W.J. Alldrige şi apărută în 1797 la Philadelphia sub titlul:"The universal merchant in theory and practice".

Tot în acest secol, în Rusia apare "Cheia Comerţului", o traducere a prelucrării făcute de Johan Ympyn după lucrarea lui Luca Paciolo.

x - Avem în vedere: Thomas King, An exact guide of book- keeping by way of debitor and creditor; done by Italian metod,1717; William Webster, An Essay on book-keeping acording to the true Italian method of debitor and creditor, by double entry,1719. Ea apare pînă în 1779 în 15 ediţii; John London, A complete system of book - keeping, London,1748; John Matthews, A New and perfect model of a set of Books for the Shopkeeper, Bristol,1796.

1 - Samuel Friedrick Helwigs, Anweisung zur Erlernung der italienischen doppelten Buchhaltung, Stettin, 1774 şi 1790.

2 - I,M.Stricker, Kurze Erklärung Buchhaltung, Elberfeld, 1799.

3 - G.C.Heyne, Generalinstruktion des italienischen Buchhaltens, Pesta, 1726.

4 - T.G.Flügel, Wegweiser zur Erlernung des Buchhaltens als einfachen (Pesta 1741, ed. a II-a în 1792).

5 - G. Brandt, Praktischer Unterricht zur verbesserten doppelten Buchhaltung, Viena, 1770.

6 - M.I. Ressler, Die doppelten Buchhaltung in Helvigs Manier, Praga, 1793.

xx- Avem în vedere lucrările: Godwilling Christian, Kort Genägg doch Tydeling Anlednig til det Swenska Bruksokhalleriet(Stockholm, 1741); Johann Wall, Eftersyn till Bruksbokhälleni på Kammarvis(Stockholm, 1742, ed. a II-a în 1857); E.I. Törneman, Inlendning til Allmaligt Boghällerie på Enskylt Fot (Stockholm, 1754).

2. Fundamentele ştiinţifice ale contabilităţii în dezbaterile de specialitate. Scolile moderne de contabilitate din secolele XIX - XX.

Secolul al XIX-lea cunoaşte o proliferare a literaturii contabile şi o sporire a numărului autorilor neîntîlnite înainte. J.H. Vlaemminck numără pentru acest secol 1172 lucrări inegale ca valoare, aparţinînd la 727 autori. Fără îndoială, secolul nostru, prin excelenţă un secol al dezvoltării ştiinţifice a contabilităţii are o literatură incomparabil mai bogată. Apar şi se dezvoltă şcolile de contabilitate. Renumite sînt şcolile italiene, şcoala franceză şi şcoala germană.

2.1. Privire asupra şcolilor contabile italiene

După o perioadă de declin ce a durat tot secolul al XVIII-lea Niccolo d'Anastasiu[1], Giuseppe Bornaccini[2] şi milanezul Giuseppe Ludovico Crippa[3] pregătesc la începutul secolului al XIX-lea terenul pentru a scoate literatura contabilă a Peninsulei din decăderea în care se găsea.

Promotorul contabilităţii ştiinţifice supranumit şi "părintele contabilităţii ştiinţifice italiene" este Francesco Villa, reprezentantul şcolii lombarde. Opera sa şi a succesorilor săi depăşeşte de departe tot ceea ce fusese scris în materie de doctrină contabilă "şi cei mai mari autori cu care poate să se mîndrească Franţa nu pot rivaliza cu profunzimea gîndirii marilor şcoli italiene"[4].

Corespunzînd efectiv la trei planuri de gîndire care se pot distinge în această epocă în Italia, avem trei şcoli: Scoala Lombardă în frunte cu Francesco Villa; Scoala Toscană condusă de Giuseppe Cerboni şi Scoala Veneţiană cu Fabio Besta.

Pentru Francesco Villa[5] ţinerea de registre este partea mecanică a cpntabilităţii de la care nu poate veni, în mod cert, numele de ştiinţă. Contabilitatea are o sferă mai largă. Ea trebuie considerată ca un complex de teorii economice administrative aplicate la arta ţinerii conturilor sau registrelor. Controlul este fixat de el ca finalitate a contabilităţii. Villa afirmă că Aritmetica şi Tinerea registrelor sînt două instrumente ale contabilităţii dar n-o constituie pe ea însuşi. Cu o privire critică asupra şcolii franceze a "cincicontiştilor" ce domina de la Degranges gîndirea contabilă franceză[6] Francesco Marchi, reprezentînd alături de Giuseppe Cerboni Scoala Toscană consideră că toate conturile se deschid numai persoanelor[7]. Sînt patru asemenea categorii de persoane ce au interes în a exercita vre-o acţiune în întreprindere şi anume: a) consemnatarii de bunuri; b) corespondenţii; c) proprietarul întreprinderii şi d) administratorul.

In 1873 la al XI-lea Congres al savanţilor italieni, ţinut la Roma, Giuseppe Cerboni(1827-1917) prezintă un memoriu intitulat " Primii

1 - Publică în 1803 lucrarea "La scrittura doppia ridotta a scienza" în care încearcă să prezinte cauzal mecanismul conturilor.

2 - Publică în 1818 lucrarea "Idee teoriche e pratiche di ragionateria e di doppia registrazione, per la administrazioni publiche e privati, civili e comerciali" în care se referă mai ales la funcţiunea de control a contabilităţii.

3 - Publică în 1838-1839 "La scienza dei conti ossia d'arte di tenere i registri e compilare i bilanci di ogni azienda" în care face distincţie între obiectul şi subiectul întreprinderii. Este precursorul teoriei materialiste sau economice apărată mai tîrziu de F. Besta şi Scoala veneţiană.

4 - Cf. J. Vlaemminck, op.cit., p.172.

5 - Elementi di amministrazione e contabilita, Pavia, 1850.

6 - Scoala franceză a "Cincicontiştilor" considera că în contabilitate conturile reprezintă atît persoane cît şi valori.

7 - Francesco Marchi - I Cinquecontisti,ovvero la ingennevole teoria che viene insegnate intorno al sisteme di scrittura doppia, Prato, 1867, cf.F.Melis, Storia della Ragioneria, Dott.Cesare Zuffi,1950,Bologne, 1950, pp.24-25.

saggi di logismografia" care s-a bucurat de o deosebită apreciere în lumea ştiinţifică. Este prima prezentare închegată a concepţiei sale. Dezvoltă logismografia în lucrarea apărută în 1886 la Roma sub titlul "La Ragioneria scientifica e le sue relazioni con le discipline amministrative e sociali".

Logismografia(gr. logismos = tabelă; graphein = a scrie) este în concepţia lui Cerboni "Ştiinţa care-şi propune a evidenţia, a clasifica şi coordona faptele administrative ale unei aziende, a determina efectele produse de aceste fapte şi exercita controlul asupra tuturor faptelor efectuate în vederea realizării scopului urmărit de această ştiinţă. Logismografia este expresia cea mai modernă a teoriei personaliste a conturilor, care atribuie toate conturile persoanelor[1].

Conceptul fundamental care justifică logismografia este "azienda". El implică seria de raporturi juridice şi economice care leagă proprietarul de proprietatea sa.

Potrivit concepţiei logismografiei orice operaţie administrativă dă loc la raporturi de debit şi de credit între persoane fizice sau juridice capabile de drepturi şi de obligaţii prin ele sau prin reprezentanţii lor care au un interes sau care exercită o acţiune în întreprindere. Pentru a pune în evidenţă aceste raporturi trebuie să se deschidă un cont fiecăreia din aceste persoane. Astfel că toate conturile trebuie să fie absolut şi exclusiv personale. Este o teorie personalistă juridică - administrativă.

Prin metoda de tehnică contabilă pe care o creează Cerboni, contul proprietarului şi contul agenţiei(agenţi şi corespondenţi) sînt ţinute într-un echilibru permanent prin jurnalul logismografic.

Faptele administrative, singurele care fac obiectul înregistrărilor se împart potrivit teoriei logismografice în trei grupe: fapte permutative; fapte modificative şi fapte mixte, după cum provoacă schimbări doar în forma valorii, în mărimea substanţei sau în ambele.

Aparţin acestei şcoli: Giovani Rossi, Michele Riva, F.A.Bonalumi, Giovani Massa, V.Gitti şi E. Mondini.

Bazîndu-se pe lucrările ilustrului său predecesor Francesco Villa, profesorul Fabio Besta, fondatorul Scolii Veneţiene creează o teorie materialistă a conturilor bazată pe valoarea obiectului contului. În secolul trecut publică Corso di Ragioneria(Veneţia, 1880). Opera sa completă formată din trei volume, va apare între 1885-1889 sub titlul "La Ragioneria". Se reeditează în 1909 la Milano. Pentru Besta contabilitatea este ştiinţa controlului economic şi se încadrează în rîndul ştiinţelor morale. "Contabilitatea,afirmă Besta,în ce priveşte partea teoretică studiază şi enite legile controlului economic în întreprinderile de orce fel şi trage normele potrivite de urmat, pentru ca să fie controlul în adevăr eficace, să inspire încredere şi să fie complet; în ce priveşte practica, ea este aplicaţiunea metodică a celor norme"[2].

Alfieri Vittorio a fost un discipol a lui Fabio Besta şi continuatorul cel mai strălucit al teoriei sale în secolul al XX-lea.

2.2. Şcoala franceză de contabilitate în epoca dezvoltării teoretice

Cu Edmond Degranges începu epoca dezvoltării teoretice a contabilităţii şi a clasării ei în rîndul ştiinţelor. R.P.Coffy cu celebrele sale lucrări "Tableau synoptique des principes généraux de la tenue des livres à parties doubles"(1833) şi "La tenue des livres à parties doubles"[x](1834), afirmă caracterul de ştiinţă economică a contabilităţii.

---

1 - Cf. J.Vlaemminck, op.cit., p.176.
2 - Fabio Besta, Corso di Ragioneria, Veneţia, Citat după C.Petrescu, Contabilitate şi administraţie, Iaşi, Tipografia H. Goldner, 1901, pp.138-139.
x - Această lucrare a fost examinată de Academia de Stiinţe (Cf. J. Vlaemminck, op.cit., p.155).

Opera sa plină de observaţii personale conţine, în germene, diverse teorii "materialiste". Ele sînt deavoltate mai tîrziu de Courcelle - Seneuil, Léautey şi Guilbault şi de mulţi alţi autori, care, cu sistemele lor matematice, vor tinde spre a elabora o explicaţie raţională jocului conturilor. Fără a corespunde decît pe departe la ceea ce se va înţelege la sfîrşitul secolului prin "permanenţa inventarului" J.E.Ququlin are meritul de a fi pus explicit încă la 1840, prin lucrarea "L'inventaire perpétuel: Tenue des livres en partie double, par une méthode qui tout álla fois dispense les négocianta de faire chaque année leur inventaire et leur offre tous les jours en une seule ligne le tableau synoptique de leur positin" această problemă, pentru a cărei rezolvare E, Léautey va insista în a sa "La science des comptes"(1889).

Partizan al "Teoriei întreprinderii"(Geschäftstheorie), acordînd o mare atenţie vocabularului de specialitate, Courcelle- Seneuil îşi expune teoria sa în lucrarea "Traité elémentaire de comptabilité"(Paris, 1869). Fără a cădea în eroarea adevăraţilor reprezentanţi ai "Geschäftstheori" - ei care priveau proprietarul ca pe un creanţier al întreprinderii, el consideră comerciantul plasat în afara casei care îi aparţine.

Pe baza clasificării valorilor comerciale în "bani numerar", "mărfuri", "valori în portofoliu", "creanţe şi datorii" H.Léfevre[1] studiază succesiv contabilitatea fiecărui funcţionar însărcinat cu aceste valori. Aceştia, obligaţi să ţină registre, devin contabili. Regula pe care o fixează după care "Orice contabil este debitor de ceea ce i s-a dat în sarcină şi creanţier de tot ceea ce a încetat de a mai fi în sarcina sa" nu are rang de aplicare universală. Proprietarul este considerat şi el ca un "creanţier". Aceasta este o explicaţie pur tehnică de ţinere a registrelor. Pentru a ilustra mecanismul conturilor el foloseşte adesea figuri grafice.

Teoriile matematice în şcoala franceză de contabilitate

La finele secolului al XIX-lea şi la începutul secolului al XX-lea operele lui E.Léautey şi ale lui A.Guilbault, publicate fie în colaborare fie separat, au cunoscut o mare notorietate.

In mod deosebit prin lucrarea "La science des comptes"(1889) ei se străduiesc să găsească o bază ştiinţifică contabilităţii apropiindu-i o ştiinţă principală "matematica" şi stabilind legăturile permanente dintre diversele aspecte care pot explica raţional mecanismul conturilor.

"Contabilitatea - afirmă Léautey şi Guilbault - ramură a matematicilor, este ştiinţa coordonării raţionale a conturilor relative la produsele muncii şi la transformările capitalului, adică a conturilor producţiunei, distribuţiunei, consumaţiunei şi administraţiunei bogăţiilor private şi publice"(La Science des comptes,1889).

Intr-o altă lucrare "Principes généraux de comptabilite"(1895) aceiaşi autori extind definiţia contabilităţii şi afirmă:"Contabilitatea ramură a matematicilor, aplicate mărimilor economice, este ştiinţa conturilor relative la produsele muncii şi la transformaţiunile capitalului". Ea are ca obiect:(1) confecţiunea şi înscrierea conturilor aritmetice şi statistice în cadre numite conturi grafice;(2) concepţia şi coordonarea raţională a conturilor digrafice ale producţiunei şi administraţiunei avuţiilor private şi publice".

In afară de obţinerea statisticilor necesare conducerii afacerii, scopul ei este de a determina:(1) preţul de revenire al utilităţilor - capitaluri, produse consumate sau schimbate de către indivizi sau colective de indivizi; (2) de a determina raportul preţului de revenire şi preţului de cesiune al acestor valori economice şi prin urmare al rezultatelor schimbului lor; (3) de a rectifica prin mijlocirea coeficienţi-

1 - Léfevre, La Comptabilité; Theorie, practique et enseignement, Paris, 1882.

lor determinaţi de experienţă, soldurile conturilor care reprezintă utilităţi - capitaluri, susceptibile de pierderi şi deprecieri, spre a obţine prin aceste conturi permenenţa(zilnică, săptămînală sau lunară) a inventarului indivizilor sau colectivităţilor de indivizi, fără a fi obligaţi să se recurgă la revizuirea generală a existenţelor; 4) de a stabili la finele exerciţiului anual, prin intermediul atît a conturilor digrafice cît şi a revizuirii generale a existenţelor, inventarul definitiv al indivizilor sau colectivelor de indivizi, exprimînd şi capitalul lor actual, personal sau social, compus dintr-un capital antecedent (sau de început de exerciţiu), din care se deduc pierderile şi la care se adaugă beneficiile exerciţiului; şi capitalul lor de credit, adică aceea ce datoresc la terţi; şi capitalul la terţi, adică ceea ce terţii datorează.

"Ştiinţa conturilor, opunînd invariabil, în ori-ce mutaţiune de valori, unul sau mai multe conturi debitate unuia sau mai multor conturi creditate de sumă egală, realizează echivalenţa debitelor şi creditelor conturilor şi balanţa lor permanentă."

"Numai prin aplicaţiunea acestui principiu şi conservînd lucrurile contabilizate, preţul lor iniţial, pînă ce ies din inventar, contabilitatea dă indivizilor sau colectivelor de indivizi, mijlocul de a cunoaşte modificaţiunile ce operaţiunile economice le imprimă capitalurilor personale, sociale sau de credit, de cari dispun".

"Tinerea registrelor este arta de a scrie conturile relative la produsele muncii şi la transformaţiunile capitalului, adică conturile producţiunei, consumaţiunei şi administraţiunei bogăţiilor private sau publice, conformîndu-se principiilor şi regulilor teoretice şi practice ale contabilităţii sau ştiinţa conturilor".

Léautey şi Guilbault sînt deci partizanii teoriei matematice a contabilităţii. Considerînd contul ca o socoteală a cărui scop este de a compara între ele, mărimi diferite, în vederea stabilirii unui raport, care să permită a le determina cantitativ sau calitativ, cei doi autori fac din cont o unitate contabilă. Ei sînt protagoniştii "teoriei dublei personalităţi" potrivit căreia se operează o dedublare mintală a personalităţii negustorului. Pe de o parte el este privit ca şi capitalist aducător de fonduri şi pe de altă parte ca un girant sau comerciant. Capitalistul este reprezentat prin contul "Capital" şi comerciantul prin toate "Conturile de valori comerciale". Aceste conturi funcţionează urmînd regula clasică "Contul care primeşte datorează contului care livrează". Contul care primeşte este debitat şi cel care livrează este creditat.

Considerînd contabilitatea ca "ştiinţa care are ca obiect numărarea unităţilor în mişcare"[1], E. de Fages creează conceptul de "contabilitate pură (comptabilité pure).

Prin contabilitate pură înţelege "ansamblul de noţiuni cu caracter de generalitate care se aplică tuturor sistemelor de contabilitate ce s-ar putea imagina"[2]. Trecînd la definirea "contabilităţii aplicate" el arată, în partea a doua a lucrării sale, că ea este ştiinţa care are ca obiect "numărarea valorilor în mişcare". După forma sau natura valorilor cercetate, contabilitatea va fi industrială, comercială, financiară, etc. La definiţia contabilităţii E. de Fages ajunge analizînd mecanismul numeraţiei. După ce caută răspuns la întrebarea: ce înseamnă a număra? se analizează modul cum se poate face operaţia numărării.

Operaţia numărării,prin esenţa ei unică şi indivizibilă,nu se poate face decît de o singură persoană. Un ansamblu determinat de unităţi în mişcare nu se va putea număra de două persoane în acelaşi timp. Dacă ansamblul se găseşte divizat în grupe, atunci fiecare grupă se va socoti aparte urmînd ca operaţiunea unică a numărării totale să se facă

1- E. de Fages, Les Concepts fundamentaux de la Comptabilité. Paris, 1933, p.21.

2 - Ibidem, p.8.

prin adunare de persoana unică în colaborare cu titularul fiecărei grupe. Nu se va putea face numărătoarea unui număr infinit de unităţi în mişcare, ci se va lua un număr limitat de unităţi aflate într-un perimetru determinat. Acest spaţiu limitat va fi divizat în sectoare, iar sectoarele în grupe. Unităţile în mişcare din fiecare grupă sînt urmărite de către un observator care va nota zilnic într-un registru toate intrările şi ieşirile din unitatea sa. La o epocă fixată, observatorul va forma un total al tuturor mişcărilor(intrări şi ieşiri) de unităţi şi-l va înainta sectorului. Sectorul va întocmi un tablou cu rezultatele tuturor grupurilor şi-l va înainta centrului. In felul acesta putem să avem noţiunea tuturor mişcărilor care se produc în "univers". In limbaj contabil avem:

Sectorul sau zona interioară în care sînt plasaţi observatorii mişcărilor de valori,formează ACTIVUL:

Zona exterioară perimetrului determinat, de unde au venit valorile, formează PASIVUL;

Diversele grupe create în sector sînt CONTURILE;

Trecerea unei unităţi în mişcare dintr-un sector într-altul formează: FAPTUL CONTABIL;

Intrările de unităţi iau numele de DEBIT sau DARE;

Ieşirile de unităţi capătă numele de CREDIT sau AVERE;

Observatorii sînt: CONTABILII, MAGAZINERII, CASIERII, etc.

Registrul de însemnări nr-1 este JURNALUL. Registrul nr.2 este CARTEA MARE[1].

Relevările periodice formează BALANTA şi BILANTUL.

Teoria "economologică". Autorul reprezentativ al acestei teorii este L. Gomberg care publică la Genève în 1912 lucrarea "L'Economologique"[x](science comptable) et son histoire".

Contabilitatea în concepţia sa poate să folosească,pentru a calcula şi estima valorile şi rezultatele, principii şi metode matematice dar nu trebuie să se confunde scopul ce-şi propune a-l urmări cu însuşi obiectul matematicii. Contabilitatea face parte din categoria ştiinţelor economice. Ea trebuie să înscrie şi să grupeze valorile economice după reguli şi principii proprii, astfel încît să furnizeze comerciantului toate informaţiile necesare cunoaşterii perfecte a situaţiei.

"Economologia" se ocupă cu principii de buget, evaluarea şi estimarea bunurilor şi operaţiunilor economice, precum şi de formele după care se face inventarierea. Ea observă şi descrie actele economice după analogia sau deosebirea lor în timp, loc, spaţiu unde se petrec, după natura valorilor asupra cărora ele se aplică, servindu-se de inducţie, deducţie, observare şi descriere, metodă analitică şi sintetică, clasificarea după cauză şi efect. cu alte cuvinte servindu-se de toate cheile logice de cercetare întrebuinţate în alte ştiinţe[2].

Teoria "pozitivă"[xx] elaborată de J. Dumarchey reprezintă aşa cum ţine să sublinieze şi Joseph Vlaemminck " o frumoasă performanţă a gîndirii contabile a secolului al XX-lea"[3].

Teoria este expusă pentru prima dată în lucrarea "Théorie pozitive de la comptabilité"(Lyon, 1914), tratat ce cunoaşte o a doua ediţie în 1933.

Un moment notabil în evoluţia literaturii contabile franceze l-a constituit şi apariţia lucrării sale "La comptabilité moderne.Essai de

1 - Ibidem, pp. 32-33.

2 - A se vedea şi Penescu S. Nicolae, Privire asupra obiectului şi fundamentelor contabilităţii în literatura contemporană, Buc., Tip. "Timpul Românesc", 1937, pp.16 ş.u.

3- Cf. Vlaemminck, Joseph J, Op. cit., p.205.

x - Cuvîntul "economologie" este împrumutat din limba greacă, unde "oikonomia" înseamnă "economie" şi "logos" raţiune, logică, calcul.

xx- Am consultat ediţia din 1933 a acestei lucrări precum şi Dumarrchey, J. La comptabilité moderne. Essai de constitution rationnelle d'une discipline comptable au triple point de vue philosophique, scientifique et technique, Paris, 1925.

Scanned with OKEN Scanner

constitution rationnelle d'une discipline comptable au triple point de vue philosophique, scientifique et technique"(Paris, 1925).

La fel ca şi R.Delaporte, Dumarchey vede în valoare piatra unghiulară a contabilităţii iar contul este privit ca o clasă de unităţi de valori.

In concepţia sa, contabilitatea este o ştiinţă din grupa de ştiinţe economice şi sociale şi capătă individualitate ca ştiinţă a conturilor. Ajunge la această concluzie în urma unei aprofundate cercetări a legăturii ştiinţei contabile cu celelalte ştiinţe. Este de necontestat că există o artă contabilă. De acest adevăr nimeni nu se îndoieşte. Existenţa acestei arte, la fel ca şi măsurarea unui cîmp, a determinării adîncimii unui rîu, a înălţimii unui munte etc. care toate reprezintă arta matematică, presupun existenţa ştiinţei care fundamentează arta respectivă.

Ştiinţa contabilă nu poate face parte - ţinînd seama de faptul că se referă la chestiuni de producţie, de repartiţie, de consumaţie a bogăţiilor - decît din grupa ştiinţelor economico-sociale. Pentru a-i studia principiile J.Dumarchey, sensibilizat de principiul după care "natura non facit saltus", îşi fixează ca model o ştiinţă preconstituită.

Cum locul imediat anterior ştiinţelor sociale din care face parte, în concepţia autorului, contabilitatea îl ocupă ştiinţele biologice, îşi fixează ca model aceste ştiinţe.

La fel ca în biologie, cercetarea în contabilitate trebuie să înceapă cu determinarea "celulei" contabile. Se ajunge astfel la "cont". Cum în biologie "celula" reprezintă elementul a cărui integrare,redublată ne dă în mod succesiv ţesuturile, organele, aparatele şi organismele, la fel şi în contabilitate "contul" trebuie integrat în ansambluri din ce în ce mai întinse, mai generale.

Cercetarea în contabilitate trebuie să stabilească şi să enumere legile care guvernează evoluţia în timp a conturilor şi claselor de conturi.

2.3. Noi cercetări asupra fundamentelor ştiinţifice ale contabilităţii,de la sfîrşitul veacului trecut şi primele decenii ale secolului nostru,la autorii de limbă germanică .

Fundamentarea sectoarelor de calcul ale contabilităţii şi îndeosebi a sectorului conturilor, cercetarea bilanţului, normarea contabilităţii reprezintă domenii ale contabilităţii bine reprezentate prin autori şi lucrări de limbă germanică.

Austriacul G. Kurzbauer, cu lucrarea "Lehrbuch der Kaufmännischen Buchhaltung(Viena, 185o) şi germanul G.D. Augspurg cu opera "Die Kaufmännische Buchhaltung, zunächst für dem, Geschäftsgang der Hansestädte"(1852) aduc printre cele dintîi contribuţii la fundamentarea teoriei moderne a celor două serii de conturi.

Efortul în planul dualismului materialist este continuat de către profesorul de la Politehnica din Zürich, F. Hügli[x]. Cele mai mari împliniri în planul teoriei materialiste a celor două serii de conturi le aduce profesorul dr. hon.c.Johann Fr. Schär, elveţian de origine germană[xx].

---

x - Lucrarea sa cea mai importantă este "Die Buchhaltungssisteme und Buchhaltungsformen", Bremen, 1887.

xx- Aflat,la 1889, în situaţia de a iniţia în domeniul contabilităţii absolvenţi de studii universitare, J.Fr. Schär alege calea abordării matematice a problemelor de contabilitate. Rezultatele acestei experienţe sînt expuse în lucrarea "Versuch einer wisenschaftlinchen Behandlung der Buchhaltung"(Basel, 1891).
Limpezite în focul discuţiilor ştiinţifice purtate timp de aproape două decenii, tezele cele mai importante ale concepţiei sale sînt expuse în lucrarea "Einführung in das weser der doppelten Buchhaltung auf wirtschaftlicher und mathematischer Grundage"(Berlin, 1911). Îşi dezvoltă concepţia în tartatul "Buchhaltung und Bilanz"(Berlin, 1914). Ultima ediţie a acestei lucrări, a şasea, apare în 1932, după

(continuare pag.XX).

Johann Fr. Schär este preocupat de problemele teoretice ale contabilităţii.

În concepţia lui "contabilitatea este judecătorul drept al trecutului, îndrumătorul prezentului şi consilierul indispensabil al viitorului"x.

Contabilitatea este "ştiinţa care dă informaţii asupra înfiinţării, activităţii şi lichidării unei gospodării speciale(Sonder - wirtschaft), arată circuitul economic al bunurilor ei după valoare şi cantitate precum şi folosirea lor şi rezultatele obţinute"[1].

Consideră, contabilitatea în partidă dublă ca fiind cea mai completă. Contabilitatea cameralistică şi contabilitatea simplă sînt incomplete şi nu le consideră ca sistemice.

Ca ştiinţă independentă contabilitatea cercetează din punct de vedere matematic, economic şi de drept mişcarea capitalului individual, circuitul valoric şi cantitativ al bunurilor corporale şi incorporale dintr-o unitate independentă.

Dacă grupul de fapte şi de fenomene de care se ocupă contabilitatea este privit din punct de vedere matematic rezultă ştiinţa contabilităţii. Dacă aceleaşi fapte şi fenomene sînt privite din punct de vedere al dreptului, obţinem dreptul în domeniul contabilităţii. În sfîrşit, contabilitatea practică presupune un mod de abordare economic.

În acest fel, J.Fr. Schär ajunge să justifice logic cele trei părţi ale tratatului său de "Contabilitate şi Bilanţ". Fundamentează matematic că,"scopul final al contabilităţii duble constă în dubla probare a averii nete". Ca punct de plecare a teoriei sale matematice materialiste cu două serii de conturi foloseşte relaţia A - P = K[2].

Un contemporan al lui J.Fr. Schär este profesorul Fr. Leitner. Acesta este preocupat îndeosebi de aspectele practice ale contabilităţii[4]. În concepţia lui "Pasivul" primeşte un înţeles mai larg,reprezentînd diferitele surse cu care s-a achiziţionat averea; alături de conturile de datorii el cuprinzînd şi conturile de capital propriu. Cu toate acestea, pe treapta imediat următoare a demersului cognitiv separă conturile de datorii de conturile de capital, fiind considerat, din această cauză de către I.N.Evian[5], ca reprezentant al teoriei materialiste cu trei serii de conturi.

Un alt reprezentant al gîndirii germane în contabilitate , Manfred Berliner[6], îşi leagă numele de fundamentarea conformismului materialist în varianta cunoscută sub denumirea de "teoria întreprinderii"(Die Geschäftstheorie).

x- Este motto-ul lucrării "Buchhaltung und Bilanz".

(continuare din pag.XIX) moartea sa şi este adusă la zi de colaboratorul său I.Prion. Titlul acestei ediţii este "Buchhaltung und Bilanz auf wirtschaftlicher rechtlicher und mathematischer Grundlage". Am folosit ediţia a patra, apărută la Berlin la 1921, editată de Julius Springer.

1 - Schär, Johann Friedrich, Buchhaltung und Bilanz, Berlin, ediţia a patra, 1921, p.4.

2 - Ibidem, p.33.

3 - Esenţa concepţiei lui J.Fr.Schär în această materie a fost prezentată în volumul I, Cap.III, subcapitolul 9 "Teoriile conturilor".

4 - Cele mai importante lucrări în domeniul contabilităţii sînt: "Die Doppelte Kaufmännische Buchhaltung und Bilanzlunde"(Berlin, 1923) şi "Bilanz Technik und Bilanzkritik"(Berlin, 1929).

5 - Evian, I.N., Teoriile conturilor, Cluj, 1940, p.71.

6 - Berliner, Manfred, Buchhaktungs und Bilanzlehre, 1924.

Scanned with OKEN Scanner

Richard Reisch şi Josef Clemens Kreibig îşi propun prin lucrarea lor "Bilanz und Steuer - Grundriss der Kaufmännischen Buchführung unter besondere Würdigung ihrer wirtschaftlichen und juristischen Bedeutung (Viena, 1920) să pregătească practicieni şi să-i iniţieze în esenţa contabilităţii.

Căutarea unor soluţii pentru sporirea valorii informaţionale a bilanţului, amplificarea rolului acestuia în conducerea activităţii economice s-au constituit în preocupări statornice pentru mulţi din reprezentanţii gîndirii germane în contabilitate. Mulţi şi-au legat numele de crearea unei teorii a bilanţului*. Începutul îl face, la 1918, W. Osbahr cu lucrarea "Die Bilanz vom Standpunkt der Unternehmung".

Îi urmează: Eugene Schmalenbach, Mahlberg, Wald şi Heplenstein (cu teoria dinamică); H.Nicklisch, Frederich Leitner şi Manfred Berliner (cu teoria bilanţului static); Fritz Schmidt, Hauck, Niederauer şi O. Pape(cu teoria bilanţului organic); Walter le Coutre(cu teoria bilanţului integral); H. Sommerfeld(cu teoria bilanţului eudinamic); Wilhelm Rieger (cu teoria bilanţului nominalist); W. Stutzel(cu teoria funcţiei analitice a bilanţului) şi Erich Kosiol(cu teoria bilanţului pagatoric).

Pînă la sfîrşitul secolului al XIX-lea sistemul de calcul contabil se conturase deplin numai în sectorul conturilor şi bilanţ.

Germenii unor noi sectoare de calcul, apăruţi odată cu crearea întreprinderii capitaliste, începuseră să dea roade. Îndeosebi întreprinderile producătoare de bunuri pentru piaţă îşi făcură din cîştig scop şi raţiune de a fi. Calculul costurilor şi a rezultatelor pe termen scurt, stabilirea bugetelor, analiza comparativă - în timp şi spaţiu - asupra mersului activităţii sînt noile valenţe ale calculului contabil. Pentru a li se asigura sectoarelor de calcul mai tinere rigoare ştiinţifică, exactitatea, claritatea şi supleţea de care se bucura sectorul conturilor, gîndirea economică este preocupată de fundamentarea noi dimensiuni a sistemului de calcul contabil. În avangarda acestor eforturi găsim gîndirea economică germană.

Sub denumirea de "Rechnungswesen" normele pentru organizarea contabilităţii din 1937(Grundsätze für Buchführungslinien) înţeleg întregul ansamblu de socoteli dintr-o întreprindere şi anume: (a) - sectorul conturilor şi bilanţ, (b)- calculaţia costurilor, (c)- sectorul de calcul statistic şi (d)- calculul preliminar(bugetar).

"Unde nu există o legătură organică între ele a tuturor formelor calculaţiei generale, acolo munca dublă nu poate fi evitată - susţinea E. Schmalenbach ... O calculaţie generală neorganică înseamnă lipsă de disciplină în întreprindere"1.

În concepţia profesorului dr. Wilhelm Kalveram sectorul costurilor fundamentat pe partida dublă trebuia să primească funcţiunea punerii de acord a tuturor cifrelor şi a tuturor formelor de socoteli întrebuinţate de întreprindere. El urma să se constituie aşadar, în coloana vertebrală pe care să se grefeze organic toate celelalte calcule.

Pe terenul problemelor legate de natura contabilităţii, cercetătorii germani se aliniază în două fronturi de gîndire.

Un grup avînd în frunte pe Schär, Berliner, Oswald văd în contabilitate un sistem ştiinţific de sine stătător. Un al doilea grup avînd ca principali reprezentanţi pe Schmalenbach, Leitner, Schmidt erau mai puţin preocupaţi de latura teoretică a contabilităţii.

Neavînd nici o intenţie de a face din contabilitate o ştiinţă separată, ei înţeleg uneori contabilitatea mai mult ca pe o metodă de tehnică a calculaţiei valorilor cu aplicare foarte largă la studiul întreprinderii.

x - A se vedea Cap.VI, subcapitolul 3 "Teoriile bilanţului".

1 - Schmalenbach, E., Der Kontenrahmen, G.A. Gloenckner, Verlagsbuchhandlung in Leipzig, 1939, p.5.

2.4. Extinderea calculelor contabilității în universul mișcărilor de valori.

Indeosebi, în a doua jumătate a secolului nostru apar în multe țări studii și tratate în care economiști de frunte, cercetători profunzi ai macroeconomiilor, se opresc asupra contabilității naționale sau se dedică acesteia în întregime. Incercări și opere mai importante întîlnim în literatura de limbă anglo- saxonă și franceză. Fără a încerca să întocmim o listă completă a autorilor, amintim numele cîtorva: R.Stone[1], O.Aukrust[2], Ch. Prou[3], F.Perroux[4], P.Uri, J.Marczewski[5], C. Gruson[6], J.Marchal[7], H.Culmann[8], J.E.Chapron și M.Seruzier[9], G.Vilbert[10], Mathews Russel[11], Jean Bénard[12], Alain Pichôt[13]. Principii și norme de contabilitate națională se răspîndesc și prin documentele oficiale[14].

---

1 - E. Meade et R. Stone, The construction of tables of national income expenditure, savings and investment, Economic Journal, Juin - Septembre, 1941.

- R. Stone, Imput-output and national accounts, Paris, O.E.C.E., 1961.

- R. Stone, Multiple, classifications in social accounting, Bulletin of International Statistical Institute, 1962.

2 - O. Aukrust, On the theory of social accounting, Review of Economic Studies, vol.XVI, nr.41, 1949-1950; An axiomatic Approsch to National Accounting: an autline, The Review of Income and Wealth, series 12, no 3, septembrie 1966.

3 - Ch. Prou, Méthodes de la comptabilité nationale française, Paris, A. Colin, 1956.

4 - Fr. Perroux, Les Comptes de la Nation, Paris, P.U.F., 1949.

- Fr.Perroux, P.Uri, J. Marczewski, Le revenu national, Cahiers de l'I.S.E. serie D.nr 1 à 6, Paris, 1948 - 1949.

5 - J. Marczewski, Comptabilité nationale, Paris, Dalloz, 2e éd. 1967.

6 - C. Gruson, Conditions d'etablissement d'une comptabilité nationale et d'un budget économique national, Statistiques et Etudes financières, Paris, nos 19, 20, 21, 1950.

7 - J. Marchal, Nouveaux éléments de comptabilité nationale francaise, Paris, Ed. Cujas, 1962.

8 - H. Culmann, Comptabilité nationale française, Paris, Ed. Cujas, 1967.

Les comptabilités nationales, coll. "Que sais-je?" Presses Universitaires de France, 3e éd., 1973;

Comptabilité fondamentale, Presses Universitaires de France, 1973.

9 - J.E.Chapron et M. Séruzier, Initiation practique a la comptabilité nationale selon le nouveau système, Paris, 1976.

10- G. Vilbert, Exercices de comptabilité nationale, Paris, Dunod, 1965.

11- Mathews Russel, Accounting for Economists, Sydney, 1965.

12 - Jean Bérnard, Comptabilité nationale et modèles de politique économique, Paris, Presses Universitaires de France, 1972.

(urmare în pag.XXIII).

Gîndirea contabilă românească nu a rămas în afara acestor frămîntări. Studiile de documentare asupra conceptului de contabilitate naţională, a obiectului şi metodelor acesteia[x] le-au urmat încercări de elaborare a unor metode de echilibre economico - contabile pentru principalele mărimi agregate la nivelul economiei naţionale[xx] şi a unui sistem de conturi adaptat economiei româneşti[xxx].

(continuare din pag.XXII)

13 - Alain Pichôt, La révision du système de comptabilité nationale des Nations Unites, Paris, Revue économique, nr.4 Juillet, 1967.

14 - Documente oficiale: (1) I.N.S.E.E. Les comptabilités nationales dans le monde: comparaison des méthodes Etudes et Conjoncture, num.spécial 7e anée, 1952, PUF.(2) INSEE, Méthodes de la comptabilité nationale, Paris Imprimerie Nationale, 1955.(3)OECE,Système normalisé de comptabilité nationale, Paris, OECE,1959. (4)ONU. A proposed complementary system of statistics of the distribution of Income,Expenditure and Wealth,New York,ONU,1969.(5)ONU,Système de comptabilité nationale, New York,ONU,Etudes méthodologiques, série F,nº 2, 197o.

x - Avem în vedere studiile:

M. Munteanu, Contabilitatea naţională a Franţei. În: Rev. de statistică nr.3/1967, p.94.

E. Davideanu, I.Agache, R.Petriş, I.Belei, Gh.Dan: Cu privire la sfera şi conţinutul noţiunii de contabilitate naţională, Analele ştiinţifice ale Univ."Al.I.Cuza" din Iaşi(Serie nouă). Secţiunea III, C.Stiinţe economice, Tomul XV, Anul 1969.

C. Enescu, Documentar privind sisitemul contabilităţii naţionale. In:Rev. de contabilitate nr.1/197o, pp. 84-92.

D. U. , Metode ale contabilităţii naţionale(Franţa). In: Rev. de contabilitate nr.11/1972, pp.87 - 94.

C. Olariu, M.Teaciuc şi V.Băbăiţă, Contabilitatea naţională. In: Teoria generală a contabilităţii, Timişoara, 1971, pp. 348 - 352.

D. Rusu, R. Davideanu, R.Petriş, I.Belei, De la informatica contabilă în microorganismele lucrative la contabilitatea naţională. In: Contabilitate industrială, Buc., EDP, 1971, pp.358 - 365.

Gh. Enache şi colab., Noţiuni privind contabilitatea naţională. In: Contabilitate generală, Bucureşti, EDP 1972, pp.273 - 277.

xx- Se înscriu aici:

D. Rusu, Extinderea calculului digrafic la nivel macroeconomic. Modelări şi echilibre contabile - financiare în universul mişcărilor de valori din studiul Scrittura doppia la 48o de ani - 1494 - 1974. In: Analele ştiinţifice ale Univ. "Al.I.Cuza" din Iaşi, Secţiunea III, C.Stiinţe economice. Tomul XX, 1974, pp.89-1o4; D.Rusu, Metode şi modele de cunoaştere a universului mişcărilor de valori la nivel macroeconomic şi încercări de modelare în domeniul contabilităţii publice în literatura românească. In: Bazele contabilităţii, Bucureşti, EDP, 1977, pp.297 - 3o4.

xxx- Ne referim la "Studiul privind posibilitatea introducerii sistemului conturilor naţionale în R.S.România - fază preliminară - Bucureşti, Institutul de Finanţe, Circulaţie Monetară şi Preţuri, dec.1978 elaborat de un colectiv format din: Florian Nicolae, Eugen Bichi, Eugen Schmidt, Ion Tîrlea.

Fără a avea pretenţia de a considera tehnica contabilă ca fiind superioară altor specialităţi care concură la administrarea valorilor dintr-un perimetru trebuie să remarcăm totuşi construcţia sa sistematică. Aceasta facilitează procesul de fundamentare a deciziilor economico-financiare indiferent de faptul că el se situează pe planul startegiei sau tacticii. Mai mult, rigurozitatea pe care o dovedeşte în stabilirea tuturor grupărilor fac din ea instrumentul eficace de analiză şi previziune. Sînt dimensiuni care explică expansiunea sistemului de contabilitate naţională în spaţiul economic.

Forma concretă pe care o ia cpntabilitatea naţională aplicată la un moment dat în fiecare ţară este condiţionată de gradul atins de cercetarea teoretică mondială şi experienţa proprie în acest domeniu a fiecărei ţări. Nu de mică importanţă este şi influenţa modelului pe care a înţeles acea ţară să-l urmeze.

In această ordine de idei, la nivelul anului 1965, H.Culmann semnala, după ţara de origine, existenţa unei contabilităţi naţionale de tip francez, a alteia de tip normalizat(Anglia, SUA), precum şi a unei a treia de tip "sui generis"(Olanda, Suedia, Norvegia)[1].

Procesul de armonizare şi de asimilare a celor mai noi realizări în domeniul contabilităţii s-a desfăşurat după un raţionament iterativ între aceste trei tipuri de contabilităţi naţionale. In timp, el s-a dovedit a fi de durată şi n-a putut fi încheiat nici pînă în zilele noastre.

Cu toate acestea, în special în legătură cu cadrul central, remarcăm că s-a ajuns la o anumită aliniere.

Baza aducerii la acelaşi numitor a constituit-o Sistemul Conturilor Naţionale(S.C.N) elaborat în urma revizuirii desfăşurată între 1964 şi 1968. El a fost recomandat de O.N.U. tuturor ţărilor membre.

Aşa se face că Sistemul lărgit de contabilitate naţională (SECN) ce se aplică în Franţa din 1976 se prezintă ca o versiune a Sistemului european de conturi(SEC) elaborat pentru Comunitatea europeană[x]. La rîndul lui acesta din urmă nu este altceva decît o variantă a Sistemului conturilor naţionale(SCN).

Contabilitatea naţională, o nouă ramură în cadrul contabilităţii aplicate, s-a specializat în studiul cantitativ al reţelelor economice integrate.

Studiul reţelelor integrate la scara Naţiunii - afirmă J. Marczewski - este indispensabil în măsura în care naţiunea posedă o personalitate sau o specificitate bine determinată şi distinctă de aceea a altor agenţi economici[2].

Sistemul de calcule cunoscut sub denumirea de contabilitate naţională este în măsură să asigure o reprezentare schematică a economiei în ansamblul ei într-un model coerent capabil de a reflecta sub formă contabilă, indicatorii sintetici ai economiei servind totodată ca bază de previziuni pentru dezvoltarea economiei naţionale .

Contabilitatea naţională îşi clădeşte sistemul propriu de calcule pe logica contabilă[xx].

x - Nota caracteristică a SECN o reprezintă conturile satelit care racordate la cadrul general oferă o reprezentare detaliată asupra unor domenii de acţiune a autorităţilor publice(protecţia socială, sănătatea, educaţia, locuinţa etc.).

xx- Este dimensiunea asupra căreia stăruie în definiţia sa prof. Ch.Prou cînd afirma:"Noi o definim ca un model care descrie cu ajutorul logicii contabile anumite relaţii între ansamble omogene"(Ch.Prou, Methodes de la comptabilité nationale française, A.Colin, 1956, p.15 citat după Jean Bérnard, Comptabilité nationale et modéles de politique économique, Paris, Presses Universitaires de France, 1972, p. 14). Contabilitatea naţională este definită de J.Bérnard ca fiind "contabilitatea socială a unei naţiuni". Prin contabilitate socială el înţelege " o metodă de înregistrare macrocontabilă a ansamblelor de mărimi caracteristice universului economic al unei societăţi date".

1 - Cf.Culmann,H., Les comptabilités nationales coll.Que sais-je?, Presses Universitaires de France, 3e éd., 1973.

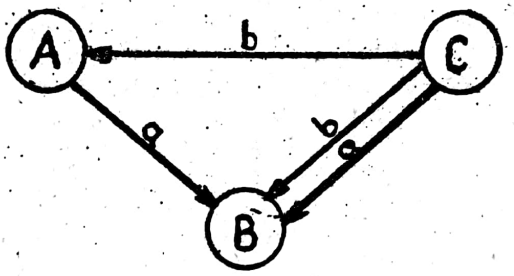
2 - Marczewski, J., Comptabilité nationale, deuxième édition, Paris, Daloz, 1967,p.7.

In spaţiu, cîmpul acoperit de contabilitatea naţională îl formează economia unei ţări. Sub unghiul propriu,economia naţională este privită de către contabilitatea naţională ca fiind ansamblul unităţilor care au o activitate durabilă pe teritoriul unei ţări. Aceste unităţi sînt numeroase şi diverse. Ele efectează o serie de tranzacţii economice foarte variate.

Pentru a descrie economia unei ţări, contabilitatea naţională operează cu clasificări proprii. Unităţile economice şi tranzacţiile desfăşurate de ele sînt grupate. Se obţin astfel cîteva mari categorii de unităţi numite "agenţi" sau "sectoare instituţionale"x.

Categoriile de tranzacţii obţinute în urma regrupării sînt cunoscute sub numele de "operaţii"xx. Pentru caracterizarea fiecărui sector instituţional contabilitatea naţională efectuează calcule atît asupra resurselor care iau fost puse la dispoziţie cît şi asupra utilizărilor acestora.

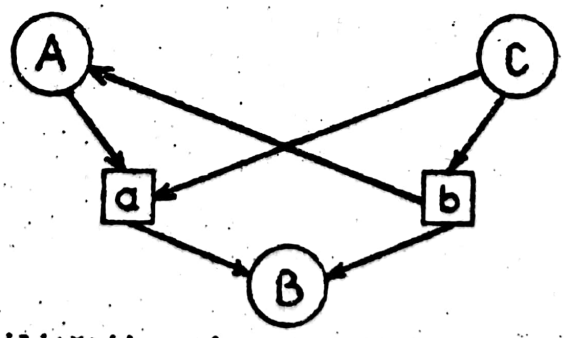
Pentru a reduce numărul înregistrărilor s-au creat"conturile- ecran." Misiunea lor este însă şi aceea de a face să apară în mod distinct conturile de operaţii faţă de cele ale agenţilor. Este soluţia originală introdusă pentru prima dată de sistemul de contabilitate naţională francez. Raţiunea de a fi şi principiul de stabilire rezultă din următorul exemplu: Să presupunem 3 agenţi A,B,C, schimbînd între ei produsele "a" şi "b". B cumpără de la A o cantitate din produsul "a" iar de la C altă cantitate atît din produsul"a" cît şi din "b". C vinde din produsul "b" atît lui A cît şi lui B, iar din produsul "a" numai agentului B.



La fiecare cont de agent v-a trebui reflectat fluxul ce a apărut atît în legătură cu produsul cumpărat sau vîndut cît şi după originea sau destinaţia sa. Pentru X agenţi şi Y produse vom avea prin urmare nevoie în total de "XY" conturi.

Principiul"contului ecran"este de a face să tranziteze fluxurile între doi agenţi prin intermediul unui cont relay care să înregistreze operaţiunile de aceeaşi natură indiferent de originile sau destinaţiile lor[1].

In exemplul nostru situaţia se prezintă astfel:



---

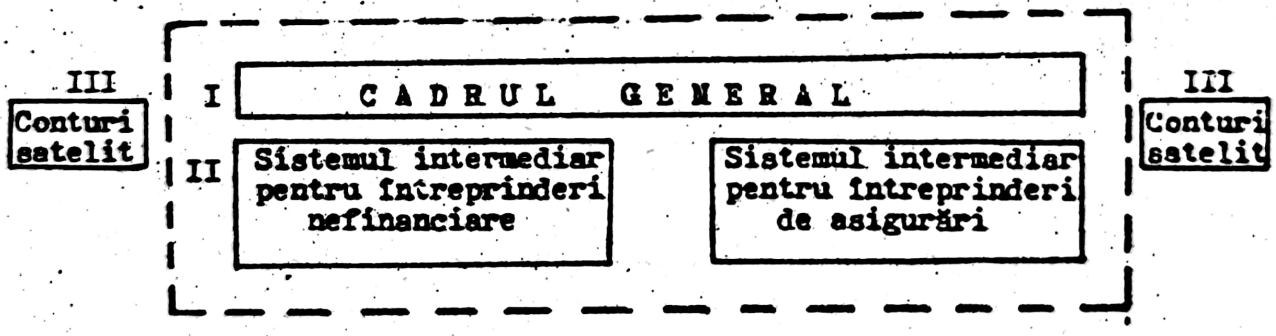
x- Sistemul contabilităţii naţionale a ONU regrupează unităţile instituţionale după funcţia lor economică principală şi accesorie, după natura resurselor principale,în "6 sectoare instituţionale" şi anume: 1- societăţi şi cvasi-societăţi nefinanciare;2-instituţii de credit; 3- întreprinderi de asigurări;4-administraţii publice;5-administraţii particulare;6-gospodării. La acestea se mai adaugă al şaptelea sector denumit "Restul lumii":(Cf.Chapron, J.E.şi Séruzier,M., Initiation practique a la comptabilité nationale selon le nouveau système, Masson Paris, New York, Milan, Barcelona, 1976, p.5.(continuare pg.XXVI).

Vom avea astfel nu "X.Y." conturi ci mult mai puţine şi anume "X + Y".

Sistemul SCN are la bază şase conturi stabilite în funcţie de natura economică a operaţiunilor pe care le conţin şi anume:(1) - contul de producţie; (2) - contul de consum; (3) - contul de venituri şi cheltuieli; (4) - contul formarea capitalului; (5) - contul de capital şi finanţare şi (6) - contul operaţiunilor cu străinătatea. In urma agregării şi consolidării primelor 5 conturi, se elimină operaţiunile dintre agenţii interni, iar contul de venituri şi cheltuieli apare ca o subdiviziune a contului de consum. Se obţin astfel 4 conturi consolidate ale naţiunii. Lor li se adaugă 2 conturi de patrimoniu: Bilanţ de deschidere şi Bilanţ de închidere şi un cont de reevaluări. Pe baza datelor pe care le reflectă aceste conturi se întocmeşte tabloul de ansamblu al economiei. In forma lui cea mai agregată el cuprinde, într-o prezentare matricială 7 linii (DEBITUL CONTURILOR) şi 7 coloane (CREDITUL CONTURILOR)[x] - vezi Tabloul nr.1). Matricea din contabilitatea naţională este construită pe aceleaşi norme contabile ca şi balanţa de verificare "şah". In Sistemul de contabilitate ONU matricea cea mai puţin agregată cuprinde 88 linii şi 88 coloane.

Tabloul nr.1 de ansamblu poate servi drept bază pentru o analiză economico- financiară sau în scopuri decizionale(vezi schema nr. 1).

In afara tabloului general, Sistemul de contabilitate naţională a O.N.U.(varianta din 1970) cuprinde şi un număr de 26 tabele tip. In cadrul lor, indicatorii din conturile agenţilor primesc o detaliere pe subdiviziuni ale ramurilor de activitate, a grupelor de produse etc. Spre deosebire de Sistemul de contabilitate naţională a O.N.U., Contabilitatea naţională franceză se prezintă ca un sistem compus din trei ansamble: (I) - un cadrul general; (II) - două sisteme(subsisteme) intermediare destinate să prezinte datele preluate din contabilitatea întreprinderilor nefinanciare şi a întreprinderilor de asigurări într-o formă apropiată de cea a cadrului general şi (III) conturi satelit[1].



(- continuare de pe pag.XXV). Sînt trei tipuri de asemenea operaţii şi anume: (1) - operaţiuni cu bunuri şi servicii; (2) - operaţiuni de repartiţie şi (3) - operaţiuni financiare(Cf. Chapron, J. E. şi Séruzier M. Initiation practique a la comptabilité nationale selon le nouveau système, op. cit., p.2).

1 - Cf. Bernard, Jean, op.cit., pp.110 - 113.

x - Potrivit metodologiei ONU, matricea cea mai dezvoltată cuprinde 88 linii şi 88 coloane(Cf. Nicolae Florian,M.Studiu privind posibilitatea introducerii sistemului conturilor naţionale în R.S.România - fază preliminară - Buc., Institutul de Finanţe, Circulaţie monetară şi Preţuri, 1978, p.22).

1 - Cf. Consolo, G., Le nouveau système de comptabilité nationale, systeme elargi de comptabilité nationale de France, în: Economie et statistique 75, fevrier 1976.

Prezentarea conturilor și a bilanțului național sub formă matriceală

		Bilanț de deschidere	Conturi curente		Conturi capital Acumulare	Total Restul lumii	Reevaluări	Bilanț de închidere
			Producție	Consumație				
	x	1	2	3	4	5	6	7
Bilanț de deschidere	1				A_0			
Conturi curente — Producție	2			C	V	E		
Conturi curente — Consumație	3		P		-D	Z		
Conturi de capital Acumulări	4	L_0		S		K	R	L_1
Total. Restul lumii	5		I	G	B			
Reevaluări	6				R			
Bilanț de închidere	7				A_1			

$$A_0 = L_0 \quad (1)$$
$$P = C + V + (E - I) \quad (2)$$
$$P - D + Z = C + S + G \quad (3)$$
$$S + K = V - D + B \quad (4)$$
$$L_1 = L_0 + S + K + R \quad (5)$$
$$A_1 = A_0 + V - D + B + R \quad (6)$$
$$I + G + B = E + Z + K \quad (7)$$

A = activ
B = investiții în străinătate
C = cheltuieli de consumație
D = consumațiuni de capital fix (amortismente)
E = exporturi la prețuri piață
G = transferuri curente, diferențe dintre impozitele directe asupra veniturilor
I = importuri
K = transferuri nete de capital
L = pasiv
P = valoarea brută adăugată la prețul de piață
R = reevaluări
S = economii
V = formarea brută de capital interior la prețuri de piață; cumpărări nete de terenuri; cumpărări nete altele decît averile reale neînlocuibile; cumpărări nete de concesiuni și brevete
Z = venituri de întreprinderi și ale proprietății

cf. Alain Pichot „La révision du système de comptabilité nationale des Nations Unies, Paris, Revue économique nr. 4/1967

Tabloul nr. 1

Scanned with OKEN Scanner

Utilizări analitice sau decizionale posibile ale diferitelor conturi naționale

Schema nr. 1

CREDIT \ DEBIT		Bilanț de deschidere	Producție	Consumație	Acumulare	Restul lumii	Reevaluări	Bilanț de închidere
		1	2	3	4	5	6	7
Bilanț de deschidere	1				Studiul bilanțului național			
Producție	2		Analiza schimburilor internaționale	Analiza funcției de consum și a cheltuielilor statului	Modele de formare a capitalului și politica de investiții	Analiza cererii de export		
Consumație	3		Funcția de producție Studiul apariției venitului național	Distribuirea și redistribuirea venitului, politica fiscală	Analiza depunerii capitalului. Regimul amortizărilor fiscale	Randamentul investițiilor străine Politica tarifară		
Acumulare	4	Studiul bilanțului național		Funcția de economic	Politica monetară Preferințe pentru lichiditate	Lichidități și finanțe internaționale	Pierderi și cîștiguri în capital. Taxa plus plusvalorilor în capital	Studiul bilanțului național
Restul lumii	5		Analiza cererii de import	Politica de ajutor străin pe termen scurt	Lichiditate și finanțe internaționale. Politica de ajutor pe termen lung	Analiza balanței de plăți		
Reevaluări	6				Reevaluarea bilanțurilor			
Bilanț de închidere	7				Studiul bilanțului național			

cf. Bérnard Jean, Comptabilité nationale et modèles de politique économique, Press Universitaires de France, 1972, pag. 258.

3. Contabilitatea la români

Importanţa cunoaşterii trecutului gîndirii contabile româneşti nu trebuie redusă la un simplu act de cultură sau la acela al unei datorii etice faţă de înaintaşi, deşi nici aceste aspecte nu trebuiesc neglijate. Rostul unui asemenea demers nu se restrînge la permanentizarea în spiritualitatea românească a valorilor create de înaintaşi. Cunoaşterea trecutului acestei ştiinţe, a manifestărilor ei prezente permit descifrarea viitorului curs al evoluţiei ei. Desprinderea elemantelor de permanenţă din gîndirea contabilă românească ne poate călăuzi să acţionăm în sensul în care îl urmează legic evoluţia cunoaşterii.

3.1. Evoluţia naturală

Odată cu concentrarea de valori materiale în mîna producătorilor, a negustorilor, statului sau puterii religioase a apărut necesitatea însemnărilor economice. Asupra perfecţionării însemnărilor economice în general şi a tehnicii contabile îndeosebi, nevoia de cunoaştere a procesului de reproducţie a acţionat cu forţa unei comenzi sociale. Intensitatea cu care s-a manifestat aceasta diferă în funcţie de orînduirea economică.

Izvoare scrise în legătură cu însemnările economice ale dacogeţilor de pînă în secolul I î.e.n. nu avem. Cu toată minunata lor civilizaţie din perioada bronzului tîrziu, a întregului Hallstatt şi a începutului epocii Latènc, daco-geţii n-au cunoscut scrisul. Cele mai vechi urme ale scrierii daco-geţilor s-au găsit săpate în blocurile de piatră ce formau zidul care despărţea cele două terase ale incintei sacre de la Sarmizegetusa. Se crede că ele ar aparţine epocii lui Burebista sau urmaşilor săi imediaţi: Deceneu, Comosicus. Locul registrului scris l-a ocupat mult timp răbojul uzitat ca principal mijloc mnemotehnic.

Hambare de bucate, mari şi numeroase, descoperite în aşezări, dar îndeosebi o ştire fragmentară păstrată în Getica medicului Criton, atestă existenţa în Dacia secolului I î.e.n. a unor dregători peste moşiile regelui şi desigur ale fruntaşilor. Scena CXXXVIII de pe Columna Traiană ilustrează prada bogată în obiecte de aur şi argint capturată la Sarmizegetusa din visteria regală şi a templelor. Cu destul temei putem presupune că în această perioadă o socoteală asupra visteriei ţineau atît statul cît şi templele. Aşa se proceda şi în alte părţi ale lumii, de unde însemnările au ajuns pînă în zilele noastre. Certe şi mult mai bogate sînt datele în legătură cu însemnările contabile din Dacia romană. Aici întîlnim cele trei feluri de contabilităţi cunoscute de romani în acele vremuri: o contabilitate domestică, o contabilitate publică şi o contabilitate a argentariilor. Din perioada care a urmat nu dispunem de urme, de însemnări şi calcule economice. Putem presupune că ele trebuie să fi fost într-un evident regres faţă de epoca romană. Si pentru feudalismul timpuriu lipsesc registre cu însemnări economico-financiare. Intrînd în perioada feudalismului dezvoltat ele încep să apară în număr din ce în ce mai mare şi acoperind sfere tot mai largi. Sînt interesante, sub raportul tehnicii însemnărilor, registrele vamale ale oraşului Sibiu din pericada 1380-1516, publicate în Rechnungen aus dem Archir der Stadt Hermanstadt (Sibiu 1880), ale oraşului Braşov din perioada 1503-1571 publicate în Quellen zur Geschite der Stadt Kronstadt, vol.I-III, Rechnungen aus 1503-1571(Braşov 1886-1890) precum şi extrasele din registrele de venituri şi cheltuieli care privesc oraşele Braşov, Sibiu, Brad, Rîşnov, Bistriţa publicate în Colecţia Hurmuzaki, vol.II, partea 3 şi 4. Veniturile sînt grupate pe surse de venituri, iar cheltuielile pe destinaţii. Negustorii moldo-munteni primeau la vamă "adeverinţe-inventar" - pentru mărfurile lor, se foloseau de contracte, chitanţe şi diverse alte înscrisuri. Catastife de socoteli se ţineau şi la punctele vamale din Moldova şi Tara Românească. Catastifele fiscale de la finele secolului al XVI-lea sînt mult mai complexe decît cele dinainte. Contabilitatea lui Constantin Brîncoveanu umple,între 1694 şi 1704,multe pagini îngrijite şi precise. Socote-

li asupra veniturilor şi cheltuielilor erau obligate să ţină şi mănăstirile. Prin Hrisovul semnat de Miron Moghilă Voevod din 2o sept. 1626 - un fel de lege generală a mănăstirilor chinovii din ţară - eclesiarhul sau vistiernicul trebuia să dea seama de economat la încheierea fiecărui a-.

Merite deosebite în iniţierea negustorilor români în practicile comerciale înaintate(operaţii de credit, virament, poliţe) au Casa de comerţ şi bancă Hagi Constantin Pop(1768-1821) şi cea a fraţilor Manicate. Din această epocă datează şi primele începuturi de folosire a dopplei scrituri.

Secolul al XIX-lea se înscrie cu noi comenzi sociale.

Incadrată în aria dezvoltării economice, sociale şi politice a ţărilor din centrul şi răsăritul Europei, trecerea la capitalism a ţărilor române este întîrziată de regimul rapace turcesc de exploatare economică, aplicat Tării Româneşti şi Moldovei, precum şi de jugul habsburgic, în Transilvania.

Cu toate acestea, aproximativ de la mijloacul secolului al XVIII-lea, dezvoltarea forţelor de producţie începe să depăşească cadrul relaţiilor feudale. Pacea de la Kuciuk Kainargi(1774) îngrădeşte monopolul turcesc asupra comerţului exterior al Tării Româneşti şi Moldovei iar pacea de la Adrianopol din 1829 îl desfiinţează. Se dezvoltă industria şi agricultura. Progresul apare mai evident după cucerirea independenţei politice. Pe lîngă industrie, transport şi comerţ se crează sistemul bancar şi de credit.

Pe această treaptă a dezvoltării economice cînd întreprinderea capitalistă îşi fixează ca scop permanent, ca mobil determinant, producerea cu minimum de capital avansat maximum de plusvaloare "empirismul" a trebuit să cedeze locul "raţionalismului". Intreprinderea trebuie să fie rentabilă. Din acest scop urmărit de ea decurge necesitatea calculării cîştigului realizat într-o anumită perioadă de timp. Contabilitatea s-a pus în slujba întreprinderii.

3.2. Apariţia literaturii contabile

La începutul secolului al XIX-lea cultura economică- contabilă românească putea să răsară din trei sorginţi: din practica comercială, din cărţi şi din aşezăminte de cultură economică. Răspîndirea cunoştinţelor de contabilitate prin intermediul cărţii are loc,la noi,mai tîrziu.

De la "Scurtul izvod pentru lucrările de obşte şi dechilin în scrisori de multe chipuri" a lui Dimitrie Evstatievici(Sibiu 1792), lucrare aşezată în slujba şcolilor neunite din Transilvania, la "Pravila comerţială" a lui Em. I. Nichifor(1837)scrisă pentru instrucţia elementară a tinerilor comercianţi şi "Epistolar pentru tot felul de corispondinţe"(2 vol. Buc. 184o) a lui Vasile Urzescu şi mai departe la traducerea în româneşte a lucrării lui J.Jaclot "La tenue des livres ensegnée en vingt et une leçons et sans maitre" de către Dimitrie Iarcu(1844/1845) se jalonează o bună parte din drumul parcurs în formarea unui limbaj de specialitate în limba română, a răspîndirii celor dintîi noţiuni ştiinţifice de contabilitate.

Cu tot numărul restrîns de pagini pe care l-a ocupat doppia scritura în opera lui Em.I.Nichifor şi V.Urzescu, totuşi,ele au fost binevenite într-o epocă în care asemenea cunoştinţe erau mai mult decît necesare. Indeosebi prin "Pravila comerţială" tipărită la Braşov în 1837 s-au adus prime împliniri în cultura economică românească în sensul afirmat de autor "ca şi românii noştri să nu rămîie mai jos decît celelalte naţii" iar contribuţia lui Em.I.Nichifor la formarea vocabularului ştiinţific în contabilitate este deosebit de meritorie.

Economia şi implicit comerţul ţărilor române din secolul al XIX-lea reclamau cunoştinţe mai ample şi era creat cîmp de preocupări mai statornice în domeniul calculului economic. Privite în acest context, activitatea şi creaţia lui Dimitrie Iarcu se înscriu nu ca ceva întîmplător ci ca un fenomen aşteptat. A fost pentru noi mai mult decît "tălmăcitorul"

Doppiei scrituri, de care,de regulă,istoriografia contemporană leagă numele său. Trăind într-o epocă de nediferenţiere culturală el a fost din spiţa enciclopediştilor. Din opera sa contabilă fac parte şi: Comptabilitatea comercială(1860); Comptabilitatea domestică(1863); Comptabilitatea agricolă(1870). Unele din lucrările sale contabile cunosc până la patru ediţii. Contabilitatea este privită de el ca o şcoală permanentă pentru cel care ştie să o întrebe şi să o consulte. Militează de aceea pentru a încorpora iniţierea în principiile contabilităţii în educaţie. A şti contabilitate nu este numai în folosul individului care profită de pe urma ei ci şi în interesul societăţii, pentru că - afirmă el - "nenorocirea sau greşelile unuia singur ating totdeauna mai mult sau mai puţin şi pe acelora care-l înconjură".

Oprindu-se asupra dimensiunilor contabilităţii D.Iarcu sesizează două înţelesuri ale acesteia: unul general semnificînd "acţiunea de a stabili şi face conturi" şi altul particular şi priveşte "totalitatea regulilor relative la ţinerea conturilor".In explicarea mecanismului contabilităţii în partidă dublă pleacă de la ideea de schimb şi foloseşte aproape toate instrumentele specifice acestui sistem de calcule. Tot lui îi datorăm şi prima încercare de periodizare a evoluţiei contabilităţii la noi. Aportul la formarea vocabularului de specialitate este şi el deosebit. Încălzit la focul sacru al dragostei de neam şi ţară D.Iarcu, ridicat pe culmea cea mai înaltă pe care o atinsese înţelegerea contabilităţii, a stăruit pentru aşezarea ei în slujba realităţilor social- economice româneşti din vremea sa.

La răspîndirea cunoştinţelor de contabilitate au contribuit şi alţi autori. Louis Toussaint, aşezat de N. Kreţulescu în 1864 profesor şi director la Scoala de comerţ din Bucureşti, publică în 1865 în traducerea lui Raoul de Pontbriant, lucrarea "Expunere prescurtată de operaţiuni comerciale şi de comptabilitate". P.S.Aurelian rezervă cea de a patra parte a lucrării sale "Manual de agricultură pentru clasele primare"(1869) contabilităţii. Librarul Honoriu C.Wartha tipăreşte la 1873 sub titlul "Ţinerea registrelor în partidă simplă şi în partidă dublă" o prelucrare a operei lui Louis Deplanque.

Chiar dacă la progresul gîndirii contabile românești aceste din urmă lucrări au o contribuţie relativ modestă ele reuşesc să semnaleze faptul că erau încă puţine scrieri în comparaţie cu nevoia de carte contabilă.

Cel care a văzut în contabilitate "sufletul unei bune şi inteligente administraţiuni" dorind a o vedea introdusă în agricultură, în comerţ şi "chiar în manipularea fondurilor municipialităţii, a caselor statului şi a tezaurului public" a fost Ion Ionescu de la Brad*. De la el avem prima încercare de simbolizare a conturilor,primul plan de conturi pentru agricultură şi primele instrucţiuni de aplicare. De numele lui se leagă prima lucrare de analiză economică fundamentată pe cifrele contabilităţii şi prima programă a unui curs de contabilitate propus pentru un învăţămînt superior.

Apropiindu-şi cum nu o mai făcuse la noi nimeni pînă la el, tot ce era mai valoros în creaţia ştiinţifică din domeniul contabilităţii agricole Ion Ionescu de la Brad a dat micului cultivator o metodă practică de ţinere a contabilităţii cunoscută sub numele de "Registru unic al cultivatorului".

Cu înfiinţarea celor dintîi şcoli comerciale - ca urmare a legii din decembrie 1864 - germenii unei gîndiri originale primesc, forme tot mai precise. In fruntea acesteia se situează, în secolul al XIX-lea prof. Theodor Stefănescu autorul unui manual original de contabilitate după care s-au pregătit peste 30 de promoţii de elevi ai şcolii comerciale.

Deşi apărute sub acelaşi titlu:"Curs de contabilitate în partidă dublă", autorul aduce în primele cinci ediţii(1874,1881,1888,1896,1901), importante modificări.Ediţiile din 1902 şi 1908 sînt identice cu cea din 1901.

In opera contabilă a prof. Th.Stefănescu, latura teoretică este strîns înlănţuită cu latura aplicativă. Prin ea se introduce o delimitare

*Noţiuni de contabilitate şi analiză economică întîlnim în lucrările: Calendar pentru bunul gospodar (1845);Lecţiuni elementarii de agricultură (1870);Compte-rendu de l'administration de son Altesse le grand vézir Réchid Pacha, depuis le 1-er mars 1853, jusqu'à 1-er mai 1854.

mai strictă între ştiinţa contabilităţii şi tehnica ei. Originalitatea acestei concepţii am încercat să o surprindem. Dacă pe planul gîndirii teoretice limitele lui sînt inerente epocii, în special în explicarea esenţei contabilităţii duble şi a teoriei conturilor, pe planul aplicaţiilor practice ale contabilităţii acest ilustru înaintaş stabileşte reguli de urmat care s-au menţinut pînă astăzi. A reuşit să demonstreze posibilitatea de aplicare a ştiinţei contabilităţii în toate organismele economico-sociale. În concluzie, la cumpăna dintre "secolul contrastelor" şi secolul organizării ştiinţifice cum numea J.Vlaemminck cele două secole, al XIX-lea şi respectiv al XX-lea, în tezaurul cunoştinţelor de contabilitate de la români se acumulaseră cele mai noi cuceriri ale gîndirii şi tehnicii contabile europene.

Ceva mai modest prin Ion Ionescu de la Brad şi prin Dimitrie Iarcu, mult mai viguros prin Theodor Stefănescu se realizează primele începuturi de creaţie originală.

3.3. CONCEPTE FUNDAMENTALE IN GINDIREA ECONOMICO-CONTABILA ROMANEASCA IN SECOLUL XX.

Cu înfiinţarea în 1913 a Academiei de Inalte Studii Comerciale şi Industriale din Bucureşti pătrundem în epoca contemporană x. Dezvoltarea economică a României a constituit în tot cursul secolului al XX-lea comanda socială lansată pentru specialistul în contabilitate. Învăţămîntul economic, publicaţiile şi cartea de specialitate au continuat în şi mai mare măsură să fie principalele mijloace pentru formarea acestui specialist, pentru păstrarea şi lărgirea culturii contabile. Manifestările naţionale şi mai ales congresele internaţionale la care au luat parte şi economiştii contabili români în prima jumătate a secolului nostru au marcat schimbările calitative intervenite.

Ea s-a dezvoltat ca o parte a celei europene. Larga deschidere spre tot ce a însemnat cucerire ştiinţifică în contabilitate, indiferent de ţara de origine din care provenea acest plus de cunoaştere, a reprezentat corolarul evoluţiei gîndirii, literaturii şi mişcării contabile româneşti din prima jumătate a secolului nostru. Slujitorii români ai domeniului contabilităţii s-au hrănit din tezaurul comun al cunoaşterii dar n-au încetat o clipă să-şi aducă şi ei contribuţia la îmbogăţirea patrimoniului ştiinţei şi tehnicii contabile mondiale. Indeosebi prin C.Petrescu şi Gr.Trancu-Iaşi, creaţia contabilă italiană se face cunoscută la noi, şi prin intermediul lor, influenţa pătrunde şi în gîndirea contabilă românească. I.C.Panţu şi Ion Lepădatu fac primele începuturi în răspîndirea noilor curente ştiinţifice din literatura de limbă germană. La cunoaşterea ideilor dominante în creaţia contabilă franceză a vremii şi-au adus aportul şi unii şi alţii.

Fiind dintre ilustrii înaintaşi aşezat în slujba progresului social, C.Petrescu a adunat ca într-un creuzet tot ceea ce la sfîrşitul veacului trecut reprezenta valoare în creaţia contabilă mondială şi tot ce la noi se crease mai de preţ pînă la acea vreme. La temperatura de multe grade a geniului său, adăugînd mult şi de la sine a turnat într-o formă nouă, cea a tratatului de "Contabilitate şi administraţie" (Iaşi, 1921) substanţa purificată a ceea ce reprezenta cunoaştere contabilă. La noi, este cel dintîi tratat de teorie a contabilităţii, conceput să "răspundă absolut tuturor nevoilor şi împrejurărilor posibile". In concepţia sa contabilitatea reprezintă o creaţie specială a minţii omeneşti. Pentru

x - Istoriografia românească consideră ca dată de început a epocii contemporane a României anul 1918, anul desăvîrşirii unităţii de stat a poporului român. Considerăm că în domeniul contabilităţii putem coborî pe axa timpului cu marcarea începutului de epocă contemporană pînă la 1913. Este anul cînd la Bucureşti se crează cel dintîi aşezămînt superior economic şi cînd contabilitatea este aşezată la loc de cinste în familia disciplinelor de învăţămînt de rang universitar.

a fi un adevărat consilier al proprietarului unei aziende, un conducător sigur şi sincer, un controlor al intereselor sale, un auxiliar indispensabil în conducerea imenselor întreprinderi, contabilitatea - afirmă autorul român - trebuie să urmărească toate schimbările dintr-o aziendă. De o contabilitate ştiinţifică nu poate fi vorba - lasă să se înţeleagă C.Petrescu - decît odată cu apariţia metodelor de tehnică contabilă sprijinite pe sistemul partidelor duble sau digrafic. Pentru prima dată, la noi, se stăruie mai mult asupra: problemei calculaţiei costurilor producţiei industriale şi agricole şi se aduc limpeziri în problema cheltuielilor generale de administraţie; se face o demarcaţie netă între inventar şi bilanţ; se stabilesc norme pentru evaluarea posturilor în inventar şi se formulează teoria eclectismului. Prin el se fac primii paşi în teoria conturilor de ordine şi a conturilor de evidenţă şi se elaborează o nouă metodă de tehnică contabilă "metodul jurnal bilanţ". Prin C.Petrescu asistăm şi la mult mai numeroase generalizări teoretice decît la cei de dinaintea sa. In acelaşi spirit îşi elaborează opera sa contabilă prof. Grigore L.Trancu- Iaşi. Căutînd să fie la curent cu tot ce putea interesa domeniul contabilităţii, evaluînd şi nu de puţine ori reevaluînd creaţia contabilă a vremii, fostul elev al profesorului ieşean îşi conturează personalitatea sa ştiinţifică de continuator în noile condiţii a gîndirii contabile a prof. C.Petrescu.

La acest început de veac deschiderea spre cultura contabilă franceză şi italiană era mai mare în Muntenia şi Moldova decît în Transilvania. Scoala comercială românească înfiinţată la Braşov la 1869 s-a conceput după modelul celor similare din Viena şi Budapesta. Mai mult,"Principiile comerciale şi contabilitatea" se predau în perioada 1870-1883 după tratatul lui Kurzbauer. Ca urmare, influenţa autorilor contabili de limbă germanică asupra gîndirii româneşti este mai puternică în această parte a ţării. Informarea ştiinţifică serioasă, documentarea personală asupra tehnicii contabile din Transilvania şi principalele pieţe ale României, cei peste 25 de ani de experienţă didactică în predarea contabilităţii, pe care îi împlinea în 1907 profesorul I.C.Panţu, se resimt în conţinutul ştiinţific şi alcătuirea lucrării sale de vîrf, "Stiinţa conturilor sau contabilitatea în partidă dublă"(1907) şi fac din ea operă de referinţă. Cunoscînd opera lui Kurzbauer şi Augspurg(pionierii duplicismului materialist) a lui Hügli şi Schär (cei care i-au stabilit baze mai largi) precum şi a altor adepţi ai acestui curent(Dr.Reisch, Dr.Jos. C. Kreibig şi Julius Ziegler) urmărind disputele ştiinţifice din perioada 1892-1900 purtate pe această temă între F.Hügli şi Manfred Berliner, I. C.Panţu,evitînd eclectismul,reuşeşte o riguroasă demonstraţie a principiilor contabilităţii duble sub unghiul matematic, într-o evidentă notă personală. Trecînd prin filtrul raţiunii proprii teoriile contabilităţii, la fel ca şi C.Petrescu,a regîndit multe din definiţii, a făcut numeroase precizări de ordin teoretic, iar tehnica contabilă a adaptat-o la realităţile româneşti din Transilvania, Moldova şi Muntenia. Mai mult decît au făcut-o în tratatele lor Th.Ştefănescu şi C.Petrescu, profesorul braşovean s-a oprit asupra conturilor de ordine şi a conturilor de evidenţă precum şi asupra conturilor pentru poziţii tranzitorii(conturile delimitative de astăzi).

Merite deosebite în răspîndirea concepţiei matematice- materialiste cu două serii de conturi în contabilitate îi revin şi prof. Ioan I. Lăpedatu cu ale sale "Studii de contabilitate"(Sibiu, 1904).

Odată cu înfiinţarea,în toamna anului 1913, a Academiei de Inalte Studii Comerciale şi Industriale din Bucureşti se crează premisele continuării pe un plan superior a creaţiei contabile româneşti. Este epoca în care, pe plan mondial sînt tot mai numeroase preocupările pentru elaborarea unei teorii de ansamblu a contabilităţii(René de la Porte elaborează"teoria mişcării materiei", Dumarchay "teoria pozitivă" iar numele lui De Fages se leagă de "teoria spaţială").

Cu "teoria juridico - economică patrimonialistă" elaborată de prof. Sp. Iacobescu în colaborare cu fratele său Alexandru Sorescu, gîndirea contabilă românească se înscrie şi ea în frontul acestor preocupări. Contabilitatea este în concepţia celor doi autori o ştiinţă independentă în cadrul grupei ştiinţelor sociale, adică a acelora care se ocupă de organismul social, studiind fenomene sociale la individ şi la colectivitate, dirijînd acţiunile omeneşti spre binele lui propriu şi mai cu deosebire, spre binele societăţii umane.

Definind contabilitatea ca "ramura ştiinţelor sociale, care se ocupă cu înregistrarea egalităţilor de schimb din patrimoniul unei persoane (fizică sau juridică) "prof. Spiridon Iacobescu şi Al. Sorescu concep "complexul contabil" în întregul său ca fiind format din:(1) Subiectele de contabilitate; (2) Patrimoniul şi (3) Tehnica înregistrărilor cu registrele şi mijloacele de acţiune contabilă.

Ataşînd înţelesului juridic de patrimoniu semnificaţia economică de "obiecte de drepturi şi obiecte de obligaţiuni" aceşti autori ajung la o formulă economico- juridică a patrimoniului şi de aici, mai departe, la formula sa contabilă(vezi schema nr.2)

Sinteza patrimoniului — Schema nr. 2

Persoana
(Subiectul contabil)

Obiecte de Drepturi şi de Obligaţiuni = P A T R I M O N I U = Drepturi şi Obligaţiuni pecuniare

In această parte avem sensul Patrimoniului economic

In partea aceasta avem sensul Patrimoniului juridic

din ambele rezultă sensul

PATRIMONIULUI CONTABIL

reprezentat mai des prin:

ACTIV		PASIV	
Obiecte de Drepturi şi Obiecte de Obligaţiuni	pecuniare	Drepturi de Capital Obligaţiuni(Creditori)	pecuniare

Cele două entităţi patrimoniale "Activul" şi "Pasivul", fiecare cu individualităţi proprii, sînt legate între ele prin intermediul Subiectului de patrimoniu. Contabilitatea ia în primire egalitatea patrimonială inţială, se ocupă cu înregistrarea egalităţilor de schimb din acel patrimoniu astfel încît să poată da socoteală "de fiecare cantitate patrimonială arătînd cum a putut să ajungă în starea actuală".

Coloanele revistelor şi publicaţiilor periodice "Revista Generală de Comerţ şi Contabilitate", "Buletinul contabililor", "Observatorul Social- Economic", "Analele Academiei de Inalte Studii Comerciale şi Industriale" din Cluj - Braşov, "Arhiva contabilă", "Revista ALACI" ş.a. s-au constituit în adevărate tribune care au facilitat alături de Cercul de Studii Comerciale şi Congresele Corpului Contabililor Autorizaţi şi Experţi Contabili, circulaţia noului în teoria şi tehnica contabilităţii. Lupta de opinii,factor determinant în pregresul gîndirii româneşti în contabilitate,a găsit spaţiu corespunzător în paginile acestor publicaţii.

Din această perioadă sînt de reţinut şi contribuţiile altor înaintaşi, printre care: prof.M.I.Mihăilescu, Ştefan Dumitrescu, I.I.Gârbacea, Ion V.Ţarţa, V.Slăvescu, Cornelia Drobeţă, D.Haşigan.

Încercarea prof.I.N.Evian de a formula o teorie materialistă a conturilor sub unghiul de cercetare exclusiv economic a fost privită în literatura de specialitate în mod diferit. Apreciată de unii, contestată de mulţi, teoria economică pură are meritul de a fi îndreptat cercetarea contabilă românească spre problemele fundamentale ale acestui domeniu. O sinteză asupra teoriei economice se prezintă în schema nr.3.

Numai unghiul de vedere strict economic nu ajută la explicarea tuturor operaţiunilor întîlnite într-un organism economic. În acest sens, o critică obiectivă aduc teoriei economice prof. V.M.Ieachim şi prof. D. Veina.

Rezultatul luptei de opinii îl reprezintă pe planul progresului teoriei contabilităţii conturarea noii concepţii economico-juridice. La promovarea acestui curent de gîndire un merit însemnat revine prof. V.M. Ieachim[xx]. Cristalizarea într-o teorie închegată a concepţiei economico - juridice rămîne însă legată de numele prof. Dumitru Veina[xxx]. Acesta a fost unul dintre puţinii de la noi care s-a dedicat cercetării problemelor contabile în partea lor teoretică. Aici s-a manifestat ca un novator, cu remarcabile contribuţii în planul obiectului, metodei, periodizării evoluţiei şi limbajului contabilităţii.

Prof. D.Veina aşează fundamentul contabilităţii atît pe conceptul economic cît şi pe cel juridic. "Contabilitatea - afirmă el - observă fenomenele economice şi raporturile juridice prin care se realizează mişcările de valori, le descrie, le reprezintă cifric şi tinde a stabili relaţiuni de cauzalitate ce stau la baza lor".

Examinînd un număr de patru egalităţi fundamentale care au fost aşezate de-alungul timpului la explicarea contabilităţii sistematice ajunge la concluzia că egalitatea ACTIV = PASIV(A = P) poate suporta cu mai multă vigoare legi contabile.

Sinteza teoriei economico-juridice a conturilor, în spiritul în care a fost concepută de profesorul D.Veina, se prezintă în schema nr.4.

Crearea sectorului socialist a constituit premisa trecerii, în mod obligatoriu, la normarea contabilităţii.

Între funcţiile contabilităţii ca ştiinţă şi cele ale sistemului său de calcul există un raport ca de la general la particular. Mobilitatea mai mare se înregistrează în cadrul funcţiilor sistemului său de calcul. Acesta din urmă rămîne strîns legat de comandamentele social-economice ale perioadei istorice(vezi schema nr.5).

Pe fondul acestor preocupări este prezent şi interesul pentru problemele teoretice, pentru dezvoltarea doctrinelor contabilităţii în această a doua jumătate a secolului nostru.

Sînt antrenate în acest demers cadrele didactice universitare din catedrele de profil de la Academia de Studii Economice din Bucureşti şi de la Facultăţile de Ştiinţe Economice din cadrul universităţilor din Cluj-Napoca, Iaşi, Timişoara şi Craiova.

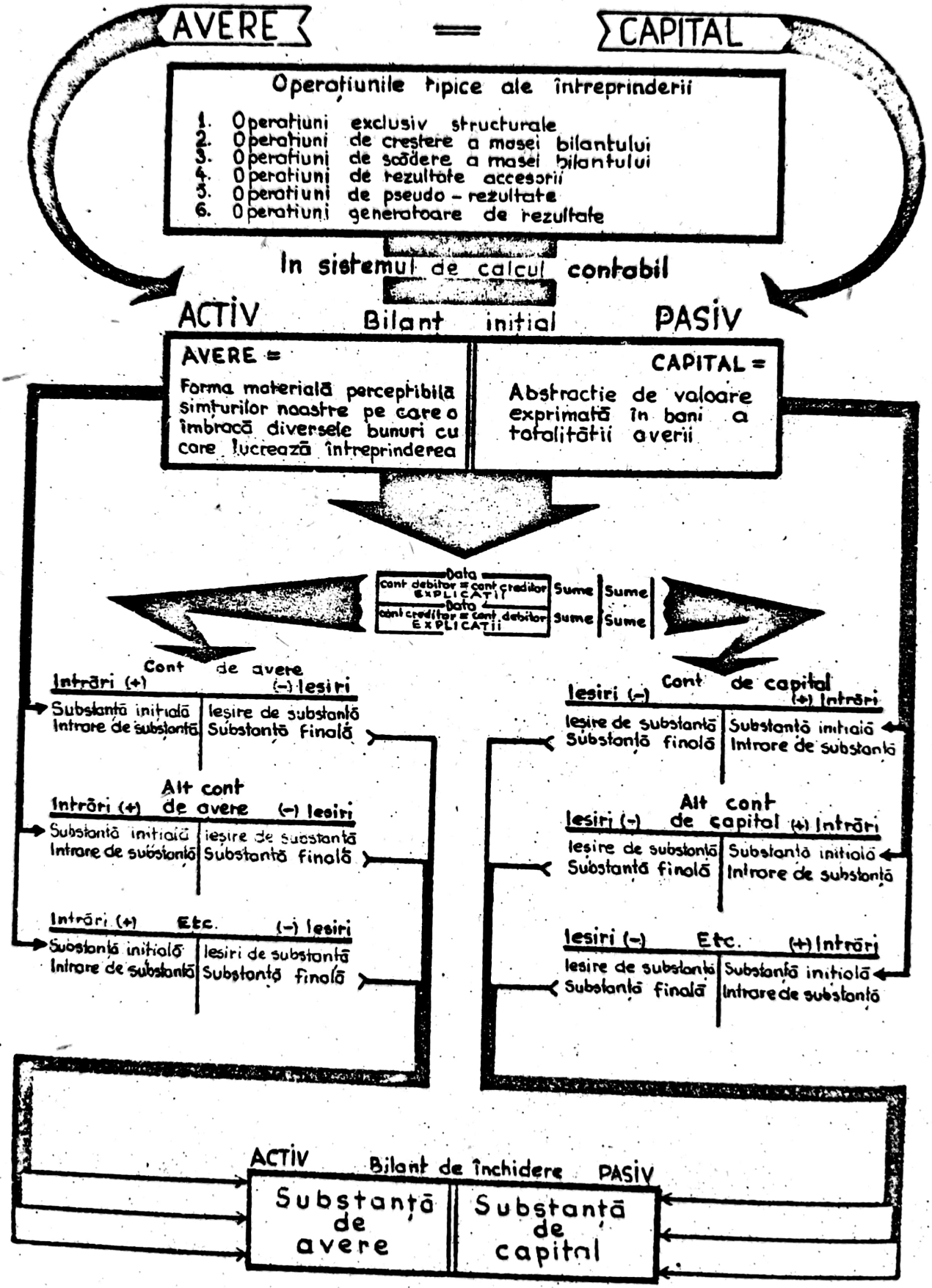
x - Evian, I.N., Teoriile conturilor, Cluj, 1940;"Contabilitatea dublă". Înţelegerea raţională a economiei acestui sistem de înregistrări contabile, Bucureşti, "Lupta", 1946; Contabilitate industrială, Bucureşti, 1947.

xx- Din opera contabilă a acestui autor reţinem lucrarea:"Tratat de contabilitate cu aplicaţie la industrie", vol.I-II,Buc., 1944-1945.

xxx- Veina, D., Faze din evoluţia contabilităţii, Cluj, 1932; Curs de contabilitate generală, Braşov, 1944, Contabilitate generală, Braşov, Ed. Academiei, 1947.

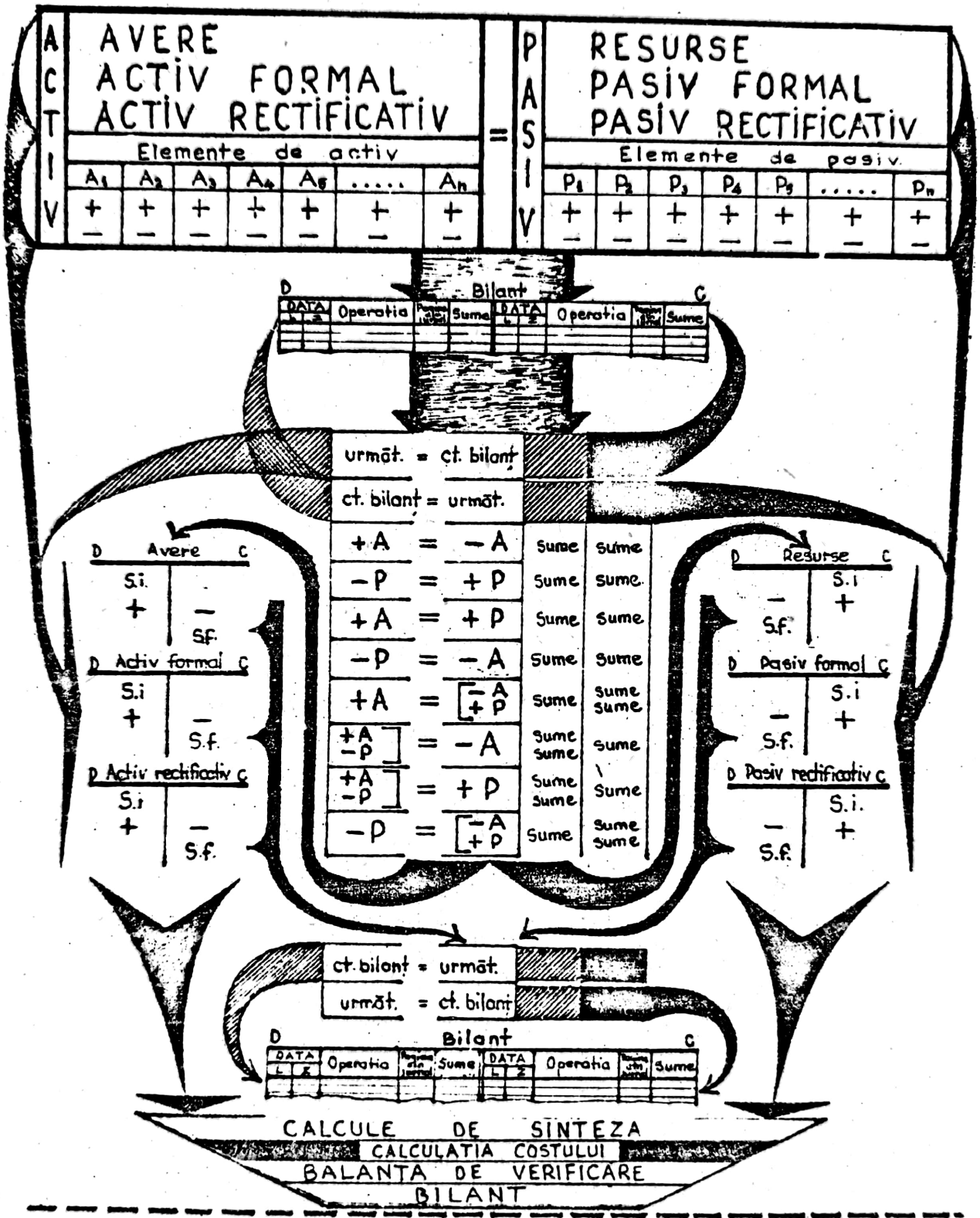
Schema nr. 3.

TEORIA ECONOMICĂ A CONTURILOR



Schema nr. 4.

TEORIA ECONOMICO - JURIDICĂ



CONTURI INTERIMALE

D Conturi de ordine debitoare C
D Conturi de evidență debitoare C
D Conturi de drepturi eventuale C

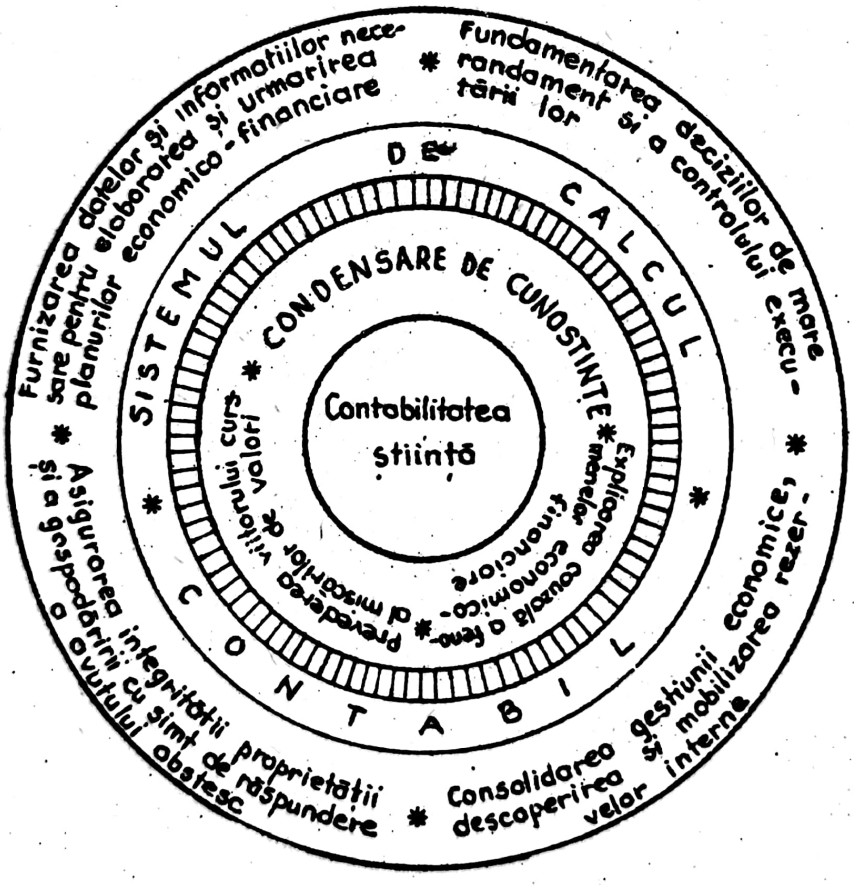
D Conturi de ordine creditoare C
D Conturi de evidență creditoare C
D Conturi de angajamente eventuale C

Procesul dezvoltării economico-sociale a României în această perioadă a stimulat cu deosebire cercetarea în domeniul contabilităţii aplicate şi a sistemului de calcul.

Totuşi, definirea obiectului şi precizarea metodei contabilităţii, a locului acestei ştiinţe în sistemul ştiinţelor economice au polarizat şi ele eforturile şi asupra lor s-a stăruit cu deosebire.

Cunoaşterea ştiinţifică este un proces de pătrundere progresivă dintre "fenomen" spre "ştiinţă". Definirea obiectului contabilităţii presupune precizarea grupului potenţial de fapte în stare de cunoaştere ca "fenomen", de cunoaştere intuitivă. El cuprinde întregul univers asupra căruia poate să-şi întindă cunoaşterea ei specifică. Sfera obiectului contabilităţii poate fi uneori mai largă decît grupul de fapte şi fenomene asupra cărora se întinde aplicarea sistemului ei de calcul la un moment dat şi pe o anumită treaptă de evoluţie istorică. Sînt nuanţe ce au fost avute în vedere atunci cînd s-a cercetat problema obiectului contabilităţii în dezbaterile din literatura românească de specialitate.

Obiectivele principale ale ştiinţei contabilităţii şi obiectivele sistemului de calcul în perioada construcţiei socialiste.



Schema nr.5

Noile opinii exprimate în literatura economico-contabilă au adus împliniri în clarificarea conceptului de obiect al contabilităţii, în fundamentarea lui ştiinţifică. In acelaşi timp ele pot fi apreciate ca manifestări viguroase ale gîndirii contabile româneşti în ultimele trei decenii(A se vedea cap.I. "Obiectul contabilităţii").

Atingerea unei mai mari rigori în posibilitatea de identificare a faptelor şi fenomenelor ce formează domeniul investigat ştiinţific de contabilitate, delimitarea acestora faţă de cele aparţinînd disciplinelor ştiinţifice înrudite sau de graniţă au reprezentat un scop al căutărilor

Determinarea limitelor spaţiale ale contabilităţii, a razei sale de acţiune, a fost şi ea la fel de disputată.

Continuînd pe un plan superior concepţia economico-juridică în contabilitate, prof. D.Rusu vede în ansamblul mişcărilor de valori exprimabile în bani şi în raporturile economico-juridice care provoacă decontări băneşti, grupul de fapte şi de fenomene pe care le cercetează contabilitatea; calculele contabilităţii reflectînd deodată mişcarea şi transformarea mijloacelor precum şi resursele în ordinea lor de formare şi după destinaţia lor în procesul de reproducţie. Existenţa mişcărilor de valori impune intervenţia contabilităţii peste tot unde se întîlnesc acestea.

Cunoaşterea contabilităţii ca ştiinţă se extinde astfel asupra tuturor organismelor economice şi sociale, pînă la nivelul macroorganismelor. Se impun deci, redimensionări în universalitatea materiei contabile.

De la perimetre contabile de mică întindere contabilitatea trece şi la cunoaşterea perimetrelor de mare întindere. Dintr-un domeniu potenţial de investigaţie, economia naţională a devenit cîmp de studiu nemijlocit pentru contabilitate.

Pentru a călăuzi cunoaşterea domeniului său contabilitatea dispune de o metodă proprie.

Funcţia sistematizatoare a "teoriei economico-juridice dezvoltate" este mult mai evoluată decît la celelalte teorii. Concepţia românească pe planul metodei contabilităţii, cu cele trei trepte, asigură drumului raţional o unitate şi o concizie care permite gîndirii să nu se lase sufocată de diversitatea datelor obţinute şi să rămînă disponibilă pentru crearea şi asimilarea de noi cunoştinţe. Este o realizare românească prestigioasă pe care se poate armoniza întreaga cunoaştere contabilă în demersul spre o teorie generală abstractă şi generalizatoare.

Sistemul de calcule fundamentat de contabilitate a devenit astăzi instrumentul de bază al conducerii pe care trebuie să se bazeze toate deciziile ce privesc mişcările de valori. In acest scop el devine din ce în ce mai analitic sesizînd toate elementele informative de care are nevoie conducerea.

Ideia unei contabilităţi sociale este prezentă în literatura contabilă românească cu mult înaintea altor popoare. Încă din deceniul al treilea al secolului nostru a fost elaborat modelul unui "Bilanţ al faptelor sociale ale Europei" şi un cont de "Profit şi pierdere socială(neeconomică)"[xx].

Studii teoretice privind contabilitatea naţională sînt însă de dată mult mai recentă, cu toate că existau aplicaţii ale sistemului de calcul contabil digrafic la domeniul public[xxx].

Gîndirea contabilă românească manifestă astăzi mai multă deschidere spre perimetrul contabil naţional, spre elaborarea unor modele şi echilibre economico-contabile la nivel macroeconomic.

---

x - Dezvoltată în opera contabilă a prof.univ.dr.doc. în ştiinţe D. Rusu şi alcătuită - în afară de studii publicate în reviste de specialitate - din manualele universitare: Evidenţa contabilă şi analiza activităţii economice(colab.)(Bucureşti, E.L.P.,1967); Contabilitate generală(Bucureşti, E.D.P.,197o) ediţia a doua - Bucureşti, E.D.P., 1972); Bazele contabilităţii(Bucureşti, E.D.P. 1977 şi ediţia a doua Bucureşti, E.L.P.,198o); Contabilitate industrială(colab.),(Bucureşti,E.D.P.,1971); Contabilitatea unităţilor industriale(colab.),(Bucureşti, E.D.P., 198o).

xx- A se vedea Iacobescu,Sp. şi Soroscu, Al., Curs de Contabilitate Comercială Generală în legătură cu Dreptul şi Legile speciale Comerţului, vol.I, Bucureşti, 1923, pp. 12-19.

xxx-A se vedea Indreasebi, Voina D., Contabilitatea publica şi sistemul de contabilitate digrafic. In: Observatorul Social- Economic, Anul X, nr.6, nov. - dec., 1943, pp.543-561.

Presiunea posibilului asupra a ceea ce se doreşte a încetat, în bună măsură, odată cu apariţia calculatorului electronic. Implementarea ordinatorului presupune reconsiderări pe planul contabilităţii aplicate, în vreme ce gîndirea contabilă teoretică se descătuşează de servituţile materiale. Nu trebuie exagerată influenţa mijloacelor tehnice de calcul asupra gîndirii contabile teoretice. Incercarea de a reduce metoda contabilităţii la "reprezentarea cifrică a mişcărilor de valori ca un bilanţ mobil" ar deveni o înţelegere mai mult decît simplificatoare a dimensiunilor reale ale universului de cunoaştere a ştiinţei contabilităţii.

BIBLIOTECA JUDEŢEANĂ „GH ASACHI" IAŞI

ooOoo

CENTRUL DE MULTIPLICARE AL
UNIVERSITATII "AL.I.CUZA" IASI

comanda 359

tiraj 476

Scanned with OKEN Scanner